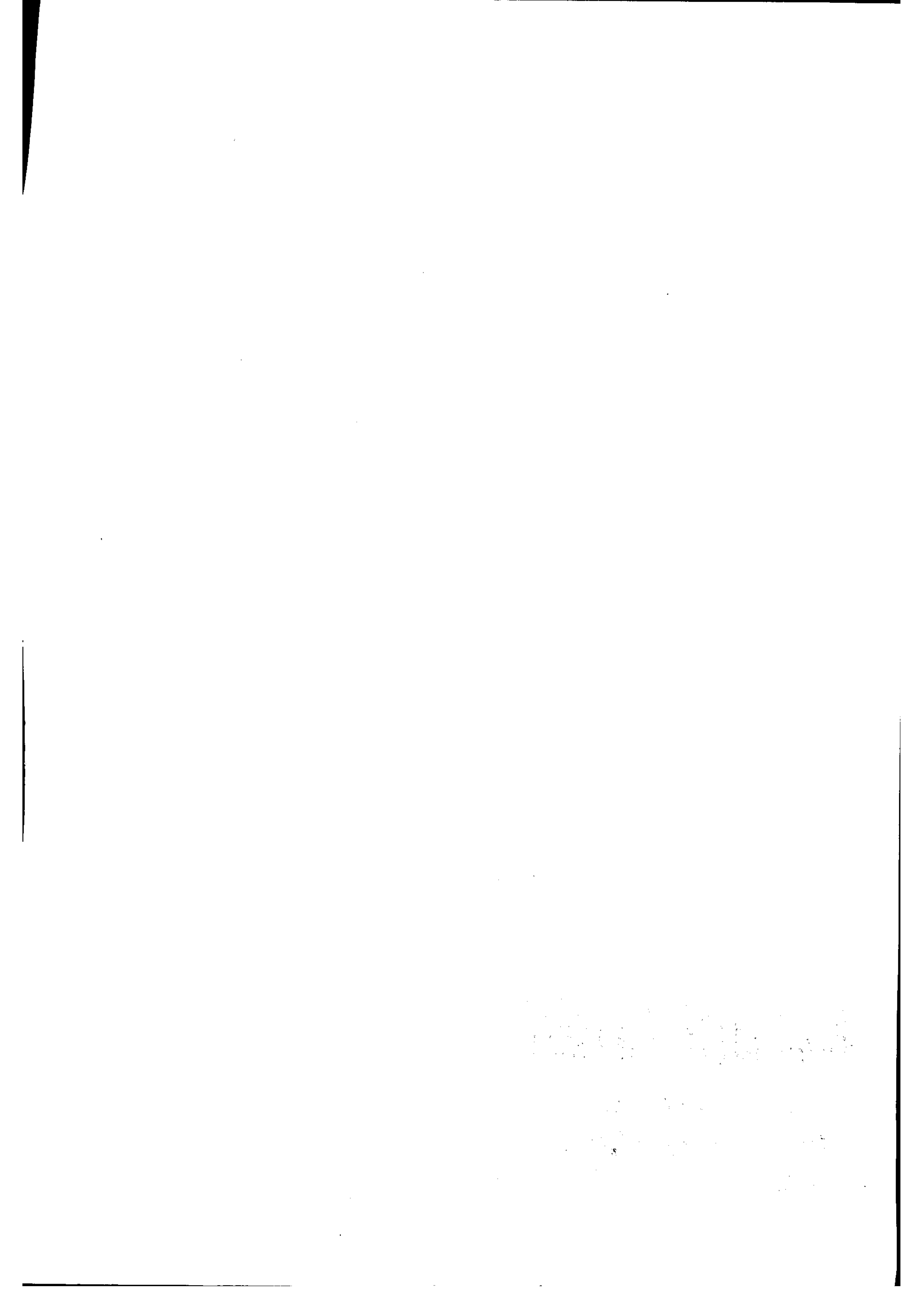
نظرية المحاسبة

(منظور التوافق الدولى)

Accounting Theory

(International Harmonization Perspective)



نظرية المحاسبة

(منظور التوافق الدولى)

Accounting Theory

(International Harmonization Perspective)

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة

أستاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة القاهرة

وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث

2005

الدار الجامعية

84 شارع زكريا غنيم - الإبراهيمية -

ص.ب 35 رمل الأسكندرية

e-mail:m20ibrahim@yahoo.com

☎ 5917882- 5907466

بسم الله الرحمن الرحيم

" إنمـــا التوبة على الله للذين يعملون السوء بجهالة ثـــم يتوبون من قريب فأولئك يتوب الله عليهم وكان الله علـــيما حكـــيما ، وليســـت التوبة للذين يعملون السيئات حتى إذا حضر أحدهم الموت قال أنى تبت "

(صدق الله العظيم)

إهداء الى

زوجتى ،،

وسارة ،،

وأحمد .

" لــو لم تكن هناك أخرة لوجب أن توجد ، فدنيانا هذه إستولى علــيها الغشاشون والمرتشون والكذابون والمنافقون ... وعلا فيها الأدنياء وارتفع الأخساء وحكم السفاحون وفاز الدجالون وتقلــد المداهنون النياشين والأوسمة ... أما الطيبون فلزموا البــيوت ولاذوا بالجدران ... واعتزلوا شوارع النجاح القذرة وتجنبوا أوحال الشهرة ومزالق الحياة " .

" مصطفى محمود "

المؤلف فى سطور

الأستاذ الدكتور / أمين السيد أحمد لطفى

أولاً : التدرج العلمى : -

- حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام 1978 .
- حاصل على ماجستير المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام 1986.
- حاصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام 1989 .

ثانياً : التدرج الوظيفى : -

- معيد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من 1978/12/31 حتى 1986/1/30 .
- مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من 1986/1/31 حتى 1989/11/28 .
- مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من 1989/11/29 حتى 1994/4/26 .
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من1994/4/27 .
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من 2001/3/28 حتى تاريخه .
- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .
- رئيس مجلس قسم المحاسبة .
- وكيل الكلية للدراسات العليا - نوفمبر 2003

ثالثاً : الجمعيات العلمية :-

- رئيس مجلس إدارة جمعية الإستشارات المصرية .
- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- عضو الجمعية المصرية للأوراق المالية .
- زميل جمعية المالية العامة والضرائب .
- عضو مجلس المحاسبين والمراجعين العرب .

مقدمة :-

يركز هذا الكتاب على تقديم دراسة شاملة متعمقة لأحد الموضوعات التى مـا تـزال محل جدال كبير فى الأدبيات المحاسبية حيث ، يتناول ذلك الكتاب نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولى Accounting Theory - International Harmonization Perspective .

تعـرف نظرية المحاسبة بأنها تبرير أو استنتاج منطقى فى شكل مجموعة من المـبادئ الفكـرية العامـة الـتى تتصف بأنها توفـر إطار مرجعى Frame of Reference فى ضوئه يتم تقييم الممارسات المحاسبية ، كما أنها تقدم إرشاد لتطوير إجراءات محاسبية جديدة تمثل الأساس للتفسير والتنبؤ . فلا يمكن أن يقوم أى نظام بالتطوير إلا إذا كان لديه أساس نظرى قوى ، كما أن أى ممارسة يجب أن تغلف بـنظرية سـليمة ، ورغما عن ذلك ليس هناك فى أدبيات المحاسبة نظرية واحدة شـاملة للمحاسبة، حيث يوجد تجميع لنظريات يتم تنظيمها للحد من الاختلافات فى مـدارك وتوصيفات المستخدم والبيئة Users - Environment Specifications ، هذا ويوجد ثلاثة مستويات رئيسية لتلك النظرية هى مستوي النظريات الهيكلية أو الـتركيبـية Structural or Syntactical ، ومستـوي النظـريات التـفسيرية Interpretational or Semantical ، بـالإضـافة إلـي مستـوي النظـريات السلوكية أو البراجماتية Behavioral or Pragmatic ، هـذا وتوجد عـديد من المداخل لتكوين نظرية للمحاسبة هى مدخل أقتصاديات المعلومات Information Economic (يركز على المسئولية عن الرفاهية الاجتماعية) ، ومدخل نفعية القرار Decision Usefulness (يركـز علـى مـتخذى القرار ونماذج القرار والمحاسبة السـلوكية Accounting Behavioral)، بالإضافة للمدخل الكلاسيكى Classical (الـذى يركـز علـى النظريات الإيجابية Positive أو الاستقرائية Inductive أو المعيارية Normative أو الاستنتاجية Deductive).

ويمكـــن القـــول بأن الإطار الفكرى للمحاسبة يعتبر بمثابة دستور ونظام مـــترابط مـــن الأهداف والأساسيات المترابطة التى يمكن أن تؤدى الى وضع معايير محاسبية متسقة .

وقـــد اعـــتمد المدخل الذى نال القبول لوضع إطار فكرى نظرى وتطوير معايـــير للمحاسبة على منهج انتقائى Electic Approach تركيبى يجمع بين عدة مداخل مختلفة تجمع بين المدخل الاستقرائى والاستنتاجى .

وقـــد اختـــير مصـــطلح معايـــير Standards بـــدلا من مصطلح مبادئ Principles عـــندما اصبح مجلس معايير المحاسبة FASB الامريكى مسئولا عـــن صـــياغة الإطـــار الـــنظرى للمعرفة المحاسبية بدلا من مجلس المبادئ المحاســـبية APB ، وتتضـــمن ان المعايـــير المحاسبية مجموعة من القواعد المحاسبية يتم الاتفاق عليها كمرشد أساسى لتحقيق التجانس والتوافق المحاسبى Accounting Harmonization فى قياس المعامـــلات والأحـــداث التى يـــتم عكســـها فـــى القوائم المالية وإيصال تلك المعلومات الى الأطراف المستفيدة ، فـــتلك المعايـــير لا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة وإنما حتى يتم استخدامها كإرشادات لأغراض القياس والعرض العادل والافصاح الكافى .

وقـــد ترتب على الاختلاف فى العوامل البيئية فى البلدان المختلفة وجود تبايـــن فى الممارسات المحاسبية الموجودة فى دول العالم المختلفة التى تعكس الاحتـــياجات المختلفة للمستخدمين بها ، وقد اختلفت البلاد فى طريقة إصدارها للمعايـــير المحاسبية وفيمن يقوم بإصدارها ، ومن هنا كان أهمية إحداث توفيق وتجـــانس فـــى النظم المحاسبية الموجودة فى الدول المختلفة الأمر الذى يعتبر خطـــوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية International Accounting ، ولا شـــك أن الاتجـــاه الحالى لتكوين الإطار الفكرى للمحاسبة يعتمد على أنه اتجـــاه نحـــو تحقـــيق الـــتوافق Harmony وليس التوحيد فى إصدار المعايير

Standardization or Uniformity ، وهـــناك عـــديد من العوامل التى تعزز تشجيع عملية تدويل Internationalization تجانس المعايير المحاسبية ، وتعد خاصــية قابلية المقارنة للمعلومات المالية التى تحكمها تلك المعايير المتجانسة أمرا حيويا للعولمة وللأستثمار والتجارة الدولية ، ان مفهوم التوافق المحاسبى لـــتلك المعايـــير قد حظى بشعبية واعتراف عالمى النطاق ، وهو يشير الى أن الاخـــتلاف بيـــن المعايـــير المحاسبية الداخلية يجب أن يتم الحفاظ عليه عند مستوى الحد الأدنى، وبحيث يمكن أن يتم الحد من توسيع الخلاف والتباين بين أثر تلك القواعد والتطبيقات المحاسبية البديلة فى البلاد المختلفة .

ولأغراض تحقيق الهدف من ذلك الكتابة فقد اشتمل الجزء الأول منه على خمسة فصول رئيسية هى :-

الفصل الأول : مناهج تكوين نظرية المحاسبة .

الفصل الثانى : التطوير المقارن للفكر والممارسة المحاسبية .

الفصل الثالث : الإطار الفكرى للمحاسبة .

الفصل الرابع : الإطار النظرى للتوافق المحاسبى الدولى .

الفصل الخامس : قضايا الإفصاح فى المحاسبة .

ويعتبر ذلك الكتاب إضافة هامة لسد النقص الواضح فى المكتبة المحاسبية ســواء فـــى مصر أو فى جميع الدول العربية ، والتى تفتقر بشكل واضح الى مؤلفـــات عـــن نظـــرية المحاسبة ، ويتميز ذلك الكتاب بعرضه الشامل لكافة الموضوعات ذات العلاقة سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية.

وقـــد تـــم مـــراعاة أن يكون أسلوب ومدخل هذا الكتاب متميزا وفريدا من ناحـــية الوضـــوح والدقـــة والعمـــق والشمول والبعد عن الشكلية والتعقيد مع الإقـــتراب من الحداثة والتطوير ، ويعتمد على تزويد القارئ أيا كان دارسا أو مزاولا بمرجع وموسوعة فى مجال نظرية المحاسبة ، فذلك الكتاب موجه الى

جمـــيع الأطراف المرتبطة ببيئة نظرية المحاسبة ، كما أنه يفيد كافة الدارسين ســواء الطـــلاب أو الباحثين فى مرحلة البكالوريوس أو فى مرحلة الدراسات العلـــيا أو الأساتذة الأكاديميين ، كما أن الكتاب موجها أيضا الى كافة المهنيين مـــن المحاسبين سواء المزاولين والعاملين فى مكاتب المحاسبة القانونية أو فى الجهـــاز المركزى للمحاسبات أو المحاسبين العاملين فى منشآت أعمال القطاع الخـــاص أو العام ، وسواء تلك التى تمارس نشاطا تجاريا أم صناعيا أم خدميا أم ماليا، كذلك فان هذا الكتاب فى غاية الأهمية عند إستخدامه فى اعداد برامج التعليم المستمر لأغراض التدريب والإستشارات والتأهيل للمحاسبين .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطـــريقة مستحدثة يجد فيها القارئ أيا كان دارسا أو مزاولا إضافة حقيقية الى المكتـــبة العربـــية نظـــريا أو تطبيقيا ، كما يرجو أن يكون قد وفق في اخراج كـــتاب مـــتكامل شامل لقضايا نظرية المحاسبة وطبقا لأحدث معايير المحاسبة الدولية ، ويكون بذلك قد أسهم في خدمة مهنة المحاسبة أكاديميا ومهنيا .

والحمد لله سبحانه وتعالى على نعمة والشكر لله على توفيقه فى إتمام ذلك المـــرجع والموســـوعة والـــتى تعد من أهم الكتب الأساسية فى مجال نظرية المحاســـبة، خـــتاما بعد الشكر الدائم لله يتقدم المؤلف إلى كل من ساعد وأسهم فى خروج ذلك العمل إلى دائرة النور ، ويتوجه لهم بالدعاء ليجزيهم الله خير الجزاء.

وأسال الله العلى القدير أن يجعل ذلك العمل خالصا لوجهة الكريم وهو من وراء القصد .

القاهرة

المؤلف

الأستاذ الدكتور

أمـين الســيد أحــمد لطفــى

أستاذ المحاسبة ووكيل الكلية

الفصل الأول

مناهج تكوين نظرية المحاسبة

Approaches to the Formulation of Accounting Theory

1/1 طبيعة ومستخدموا وبيئة المحاسبة .

1/2 طبيعة وخصائص نظرية المحاسبة ومدي الحاجة إليها .

1/3 تصنيف نظريات المحاسبة .

1/4 مستويات المعرفة العلمية في المحاسبة .

1/5 المداخل التقليدية في تكوين نظرية المحاسبة .

1/6 المداخل غير التقليدية في تكوين نظرية المحاسبة .

1/7 نظرية المحاسبة وفرص السوق الكفء وأبحاث أسواق رأس المال .

1/1 طبيعة ومستخدموا وبيئة المحاسبة

The Nature، Users and Environment of Accounting

1/1/1 مفهوم المحاسبة وتطوره

تقـــوم معظـــم منشآت الأعمال باتخاذ قراراتها في ظل ظروف عدم التأكد وفـــي ضـــوء مواقـــف أكـــثر تعقيدا ، ولا شك أنه إذا كانت كافة المعلومات الضـــرورية مـــتاحة ومتوافرة بشكل ملائم لعملية اتخاذ القرار فسوف تستطيع المنشأة اتخاذ القرار الصحيح على سبيل المثال :-

- تحديد متى يتم الشراء أو الاحتفاظ أو بيع استثمار في حقوق الملكية .
- تقييم تدبيرات الإدارة ومسئولياتها .
- تقييم قدرة المشروع على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيه .
- تقييم الضمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمشروع .
- تحديد السياسات الضريبية .
- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح .
- تنظيم نشاطات المشروع .

فحـــتى تتمكـــن المنشأة من اتخاذ قر رات حكيمة ورشيدة في ظل ظروف عـــدم الـــتأكد مـــن الضروري أن تكون المعلومات الملائمة متاحة للإدارة في توقيـــت مناســـب على كافة المستويات . وتلعب المحاسبة Accounting ذلك الدور الهام حيث تجعل وظيفة اتخاذ القرار الرشيد أمرا ميسورا للشركة .

أن دور المحاســبة قـــد تغير مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية خلال العقـــود القلـــيلة السابقة ، وغني عن القول فإن وجهة النظر التقليدية للمحاسبة التـــي اهتمـــت بشـــكل وحـــيد بالوصف التاريخي Historical Description

للأنشطة المالية لم تعد مقبولة ، حيث خلال مرور الزمن تم إضافة أبعاد جديدة إلـــى النظام المحاسبي Accounting Discipline ، فحتى الربع الأول من ذلك القـــرن كانـــت القوائـــم المالـــية يتم إعدادها بصفة رئيسية للكشف عن الثروة والدخـــل Wealth and Income الـــذي يتم اكتسابه في نهاية الفترة المحاسبية عـــن طـــريق مالك المشروع . وحتى الوقت الحالي كان ينظر للمحاسبة على إنها مجرد فن an art كما هو واضح من التعريف التالي للمحاسبة الذي أشار إلـــيه المجمـــع الأمريكـــي للمحاســـبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) في النشرة رقم (1) عن مصطلح المحاسبة : -

" أن المحاسبة هي مجرد فن التسجيل Recording والتبويب Classifying والتلخـــيص Summarizing بطـــريقة منهجية وجوهرية للمعاملات والأحداث ذات الطبيعة النقدية money transactions and events والتي تتسم بأنها ذات طبـــيعة أو خاصية مالية Financial Character وتفسير النتائج المترتبة على ذلك ".

ومن أجل بيان طبيعة نظرية المحاسبة الأساسية A Statement of Basic Accounting Theory وفـــيما بعـــد تـــم الـــنظر إلي المحاسبة تطبيقا للمعهد الأمريكي للمحاسبة AAA عام 1966 على أنها عملية تحديد The Process of Identifying وقيـــاس Measurement وتوصيل Communication المعلومات الاقتصادية Economic Information بشكل يتيح اتخاذ إحكام و قرارات رشيدة عن طريق مستخدمي Users المعلومات .

وقد نظر مجلس مبادئ المحاسبة(The Accounting Principles Board - APB) المنبثق من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في نشرته الصادرة

برقم 4 عام 1970 إلى المحاسبة على إنها نشاط خدمي Service activity وقد تم تعريف المحاسبة في الكلمات التالية :-

" أن المحاسبة هي مجرد نشاط خدمي ، وتتمثل وظيفتها في توفير معلومات كمية Quantitative Information عن الوحدات الاقتصادية وهى بصفة أساسية ذات طبيعة مالية بهدف أن تكون مفيدة فى عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية وفى القيام بالاختيارات المنطقية Reasoned Choices من بين مسارات العمل البديلة ".

أن المحاسبة تتضمن فروع عديدة على سبيل المثال المحاسبة المالية Financial Accounting ، المحاسبة الإدارية Managerial Accounting ، المحاسبة الحكومية Government Accounting .

أما الآن فاصبح ينظر للمحاسبة على أنها تتضمن نشاطا خدميا Service Activity ونظاما وصفيا تحليليا Descriptive Analytic Discipline ونظاما للمعلومات Information System ، فالمحاسبة تشمل تلك الجوانب الثلاثة على النحو التالي :-

(1) المحاسبة كنشاط خدمي Service Activity

توفر المحاسبة للأطراف المهتمة معلومات مالية كمية تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام أو بتخصيص الموارد في منشآت الأعمال الاقتصادية الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح أو أي وحدات أو هيئات في الاقتصاد القومي .

(2) المحاسبة كنظام وصفى / تحليلي

Descriptive / Analytical Discipline

تحـــدد المحاسبة مجموعة كبيرة من الإجراءات والمعاملات التى تختص بتســجيل ووصف النشاط الاقتصادي ، ومن خلال قياسها وتصنيفها وتلخيصها لهـــا فأنها تخفض من تلك البيانات عن طريق تجميعها فى مجموعة من البنود الصـــغيرة والجوهرية وذات العلاقة المتداخلة بينها ، وتقوم بأعداد تقرير عنها علـــى نحـــو صـــحيح بغـــرض وصـــف المركز المالى ونتائج أعمال النشاط الاقتصادي والتدفقات النقدية للمنشأة .

(3) المحاسبة كنظام معلومات Information System

تقـــوم المحاســـبة بتجمـــيع وتوصـــيل المعلومـــات الاقتصـــادية الخاصة بمشـــروعات الأعمـــال وغـــيرها مـــن الأحـــداث إلى مدى واسع وكبير من الأشـــخاص الذين ترتبط قراراتهم وتصرفاتهم بذلك النشاط . تأسيسا على ذلك هناك ثلاثة خصائص للمحاسبة توضح طبيعتها هي : -

1- قياس وتوصيل المعلومات المالية .

2- ارتباطها بأنشطة اقتصادية خاصة بوحدات ومنشآت .

3- التوصيل للأشخاص المهتمة .

ويمكـــن القـــول بأن الدور الرئيسي للمحاسبة يتمثل فى توفير نظام فعال للقـــياس والتقرير ، كما أنها تمثل نظام معلومات محاسبى لاتخاذ القرار ، ولا شـــك أنه خلال الأعوام السابقة ازداد حجم الوحدات الاقتصادية وتعاظم درجة تعقـــد العمـــل بهـــا إلى درجة كبيرة ، كما ازداد عدد ودرجة تنوع الأطراف

المهتمة بصورة كبيرة ، مما جعل المسئولية الملقاة على عاتق مهنة المحاسبة اليوم أكبر منها في أي فترة سابقة .

1/1/2 مستخدموا المعلومات المحاسبية

Users of Accounting Information

يمكن تصنيف مستخدمى المعلومات المحاسبية فى ظل المجموعتين التاليتين:-

(1) مستخدمون ذو مصلحة مباشرة Direct Interest Users

ويتضمن هؤلاء المستخدمين الملاك والدائنين والموردين والملاك المرتقبين والموردين والإدارة والسلطات الضريبية والعاملين بالإضافة إلى المستهلكين .

(2) مستخدمون ذو مصلحة غير مباشرة Indirect Interest Users

وتتضمن تلك المجموعة المحللين الماليين ، وبورصات الأوراق المالية والمحامين والمحاسبين والسلطات الرقابية و الصحافة المالية والتنظيمات المهتمة بالتقرير والسجل التجاري ونقابات العمل . أن الأشخاص أو الهيئات المصنفة في تلك المجموعة يجمعون ويساعدون أشخاص أو أشخاص مرتقبين لديهم مصلحة مباشرة معهم .

وبتعبير أخر : يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين ، والموظفين ، والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين ، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور . ويستخدم هؤلاء الأطراف معلومات المحاسبة لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات الملائمة لاتخاذ قراراتهم وتشمل هذه الاحتياجات المرتبطة بتلك الجهات ما يلي :

(1) المستثمرون

أن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها ، وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء ، أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع ، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح .

(2) الموظفون

الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أصحاب العمل كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافأتهم ، ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل .

(3) المقرضون

المقرضون مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق .

(4) الموردون والدائنون التجاريون الآخرون

الموردون والدائنون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق .

1/1/3 أهداف المحاسبة

ولأغراض الدراسة والممارسة يتم تقسيم المحاسبة بصفة عامة إلى المجالات أو الفروع التالية : المحاسبة المالية ، المحاسبة الإدارية [التكاليف] ، المحاسبة الضريبية ، ومحاسبة المنشآت غير الهادفة للربح .

والمحاسبة المالية هي العملية التي تنتهي بإعداد تقارير مالية خاصة بالمنشأة ككل لتستخدمها كل من الأطراف الداخلية والخارجية كالمستثمرين والموردين والمديرين والمصالح الحكومية . وعلى عكس ذلك ، فإن المحاسبة الإدارية هي عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات المالية التي تستخدمها الإدارة لأغراض تخطيط وتقييم ورقابة عمليات التنظيم ولضمان الاستخدام المناسب لموارده وحسن المساءلة عنها .

وتعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية ، وهذه القوائم تقدم تاريخا مستمرا ومعبرا عنه بوحدات نقدية وتتمثل تلك القوائم فيما يلي :-

1- الميزانية .

2- قائمة الدخل .

3- قائمة التدفقات النقدية .

4- قائمة التغير في حقوق الملكية .

وعلاوة على ذلك فإن الملاحظات على تلك القوائم تشكل جزءا مكملا ومتمما لها .

ولكن بعض المعلومات المالية قد يكون من الأفضل تقديمها عن طريق وسائل التقرير المالي الأخرى بخلاف القوائم المالية الرسمية ، ومن أمثلة ذلك تقرير رئيس مجلس الإدارة أو الجداول المرفقة بالتقرير السنوي للشركة أو نشرات الاكتتاب أو التقارير المقدمة للجهات الحكومية أو توقعات الإدارة أو إبراز الأثر الاجتماعي أو البيئي للمنشأة . وهذه المعلومات قد تكون مطلوبة

علـــى أساس نشرات رسمية ملزمة أو قواعد تنظيمية أو إلى العرف السائد أو لأن الإدارة ترغب في الإفصاح عنها بصورة اختيارية .

وفي الآونة الأخيرة أشارت إحدى لجان التقرير المالي بالمجمع الأمريكي للمحاســبين القانونيين إلى الاتجاه المحتمل في المستقبل لعملية التقرير المالي ، وأوصت بأن تتضمن القوائم المالية في المستقبل ما يلي :-

(1) بيانات مالية وغير مالية

- القوائم المالية وجوانب الإفصاح المتعلقة بها .
- بـيانات تشـغيل ومقايـيس الأداء ذات المستوي العالي التي تستخدمها الإدارة في إدارة الشركة .

(2) تحليل للإدارة

- أسباب التغيرات في البيانات المالية والتشغيلية والبيانات المتعلقة بالأداء وتأثير الاتجاهات الأساسية بالشركة .

(3) معلومات مستقبلية

- الفــرص والمخاطــر التي تواجهها الشركة ، متضمنة تلك الناتجة عن الاتجاهات الأساسية بها .
- خطط الإدارة متضمنة عوامل النجاح الأساسية .
- مقارنــة أداء المنشــأة الحالي بالمعلومات المستقبلية التي سبق الإفصاح عنها.

(4) معلومات عن الإدارة والمساهمين

- أعضــاء مجلــس الإدارة والمديرين والمكافآت والمساهمين الأساسيين والصفقات والعلاقات بين تلك الأطراف .

(5) خلفية عامة عن الشركة

- الأهداف والاستراتيجيات العامة .
- وصف للمنشأة وخصائصها .
- أثر هيكل الصناعة على المنشأة .

أن هـــذه الاتجاهات الجديدة توسع مجال الاهتمام من عملية التقرير المالي إلى عملية التقرير عن المنشأة ككل Business Reporting .

حيـــث يهـــدف التقرير المالي إلى توفير معلومات حول المركز المالي ، والأداء والتغـــيرات في المركز المالي لمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة مـــن المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية . ولا شك أن البيانات المالية المعـــدة لهـــذا الغـــرض تلبي الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية على كل حال ، لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المســـتخدمين لصـــنع القرارات الاقتصادية ، لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

وتظهـــر البيانات المالية كذلك نتائج التدبير الإداري ، أو محاسبة الإدارة عـــن المـــوارد التي عهدت إليها . وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون بتقييم التدبـــير الإداري أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل إتخاذ قرارات اقتصـــادية تضـــم علـــى ســـبيل المـــثال ، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المشـــروع أو بـــيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها .

إن القـــرارات الاقتصـــادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية تتطلب تقييم قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التولـــيدات . أن هـــذه القـــدرة تحـــدد في النهاية ، على سبيل المثال ، طاقة

المشـــروع على الدفع للموظفين والموردين ، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد وســداد القــروض والتوزيعات للمالكين ، ويكون المستخدمون أكثر قدرة على تقيـيم قــدرة المشــروع علـــى توليد النقد وما يعادل النقد إذا ما تم تزويدهم بمعلومـــات تســلط على المركز المالي ، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع .

يــتأثر المركـــز المالي للمشروع بالموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها . وهـــيكلها المالي وسيولتها وقدرتها على السداد والتكيف مع التغيرات في البيئة التـــي تعمـــل فيها . إن المعلومات حول الموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها المشـــروع وعـــن قدرته في الماضي على تشكيل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بقـــدرة المشـــروع علـــى توليد نقد وما يعادل النقد في المستقبل . والمعلومات حـــول الهيكل المالي مفيدة في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية وعن الكيفية التـــي سيجري فيها توزيع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لهـــم مصـــلحة في المشروع . وهي كذلك مفيدة في التنبؤ مدى احتمال نجاح المشروع في تأمين التمويل الإضافي . والمعلومات حول السيولة والقدرة على الســـداد مفـــيدة في التنبؤ بقدرة المشروع على مواجهة التزاماته المالية عندما تســـتحق . وتشـــير الســـيولة إلـــى توفر النقد في المستقبل القريب بعد الأخذ بالحســـبان الالـــتزامات المالية خلال هذه الفترة . أما القدرة على السداد فتشير إلـــى توفـــر النقد في المدى الأطول لمواجهة الالتزامات المالية عندما تصبح مستحقه .

ولاشـــك فـــإن المعلومات حول أداء المشروع – بشكل خاص ربحيته – مطلوبـــة مـــن أجـــل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من المحـــتمل أن يســـيطر عليها في المستقبل ، أن المعلومات حول التغيرات في

الأداء مهمـــة بهذا الخصوص . كما أن المعلومات حول الأداء مفيدة في التنبؤ بطاقة المشروع على توليد تدفقات نقدية من قاعدة موارده الموجودة ، كما أنها مفـــيدة كذلك في صياغة الأحكام حول فعالية المشروع التي بموجبها يمكن أن يوظف موارد أخرى .

كمـــا أن المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمشروع مفيده وذلـــك لتقيـــيم نشاطاته الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية أثناء فترة التقرير . وهذه المعلومات مفيدة في تزويد المستخدمين بأسس لتقييم قدرة المشروع على تولـــيد النقد وما يعادل النقد وحاجات المشروع لاستخدام هذه التدفقات النقدية . وعـــند إعـــداد قائمة للتغيرات في المركز المالي فإن الأموال يمكن أن تعرف بطـــرق مختلفة ، مثل جميع الموارد المالية ، ورأس المال العامل ، والأصول السائلة أو النقد .

وتوفـــر الميزانية العمومية بشكل رئيسي المعلومات حول المركز المالي ، كمـــا توفـــر قائمـــة الدخل بشكل رئيسي المعلومات حول الأداء ، ويتم توفير المعلومـــات حول التغيرات في المركز المالي في البيانات المالية بواسطة بيان مالي منفصل .

إن الأجـــزاء المكونـــة للبيانات المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى . فمع أن كل بيان يحتوي معلومات مخـــتلفة عـــن الآخر . إلا أنه لا يمكن لأي منها أن تخدم غرضا واحدا أو أن توفـــر كافـــة المعلومات الضرورية لحاجات محددة للمستخدمين . فعلي سبيل المـــثال ، بـــيان الدخـــل يعطـــي صورة غير كاملة عن الأداء ما لم يستخدم بالاشتراك مع الميزانية العمومية وبيان التغيرات في المركز المالي .

بالإضافة لما سبق تحتوي البيانات المالية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى . على سبيل المثال ، يمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية العمومية وبيان الدخل . ويمكن كذلك أن تحتوي على إيضاحات حول المخاطر وعدم التأكد الذي يؤثر على المشروع ، وأية موارد والتزامات غير معترف بها في الميزانية العمومية (مثل احتياطات المعادن) ، ويمكن أن تتوفر في شكل معلومات إضافية المعلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير على المشروع من جراء تغير الأسعار .

وقد قامت مهنة المحاسبة بتحديد مجموعة من أهداف التقرير المالي **Objectives of Financial Reporting** في منشآت الأعمال .

(a) توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين وللمستخدمين الآخرين في أتحاذ قرارات استثمار وائتمان وما إلى ذلك من قرارات بشكل رشيد . ويجب أن تكون هذه المعلومات قابلة للاستيعاب من قبل الأفراد الذين يتفهمون الأنشطة التجارية والاقتصادية بصورة معقولة ولديهم الرغبة في بذل جهد مناسب في دراسة المعلومات .

(b) تساعد المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من المستخدمين على الفوائد ، وكذلك المتحصلات من بيع وتسوية أو استحقاق الأوراق المالية أو القروض ، فإذا كانت التدفقات النقدية للمستثمرين والدائنين مرتبطة بالتدفقات النقدية للمنشأة ، فإن عملية التقرير المالي يجب أن توفر 0 معلومات تساعدهم على تقدير مقدار وتوقيت ودرجة التأكد من صافي التدفقات النقدية الداخلة المتوقعة للمنشأة .

(c) توفـــير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات المترتبة علـــى هذه الموارد [تعهدات المنشأة بتحويل موارد إلى وحدات أخرى وكذلك حقوق الملكية] ، وعن آثار المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي لتغيير موارد المنشأة والمطالبات المترتبة عليها .

وبصفة عامة فأن أهداف التقرير المالي هي :

1- توفير معلومات مفيدة لقرارات الاستثمار والائتمان .

2- توفير معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة .

3- توفـــير معلومـــات عن موارد المنشأة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات في كل منها .

وربمـــا أدي التركيز على تقدير التدفقات النقدية المحتملة إلى جعل البعض يستنتج أن في ذلك تغليب للأساس النقدي على أساس الاستحقاق في المحاسبة، وذلـــك علـــى عكس الواقع . فالمعلومات التي تستند إلى أساس الاستحقاق في المحاســـبة توفر دليلا على المقدرة الحالية والمستقبلة للمنشأة على توليد تدفقات نقديـــة ملائمـــة بشـــكل أفضل من المعلومات التي تقتصر على الآثار المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية .

وغنـــي عن البيان فإن الهدف من استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة هـــو الـــتأكد من تسجيل الأحداث المؤثرة على القوائم المالية للمنشأة في فترة وقوعهـــا ولـــيس في الفترة التي تحصل فيها المنشأة أو تسدد نقود فقط . على ســـبيل المثال ، فإن استخدام أساس الاستحقاق في تحديد الدخل الصافي يعني الاعتراف بالإيرادات عن اكتسابها When Earned وليس عند تحصيل النقدية والاعـــتراف بالمصروفات عند تحملها When Incurred وليس عند سدادها . ففـــي ظل محاسبة الاستحقاق يتم الاعتراف بالإيرادات – في أغلب الأحيان –

عـــند إتمام عمليات البيع ، ولذلك يمكن ربط الإيرادات بالفترة التي حدثت فيها المبـــيعات . ولذلـــك فإنـــه على المدى الطويل تكون اتجاهات الإيرادات ذات مغزى أكبر من الاتجاهات في المتحصلات النقدية .

1/1/4 بيئة المحاسبة Accounting Environment

أن البيـــئة الاقتصـــادية والاجتماعـــية والقانونـــية والسياسية وغيرها من الجوانب تستمر في تغيرها في البلاد المختلفة بمرور الزمن ، وحيث أن النظم المحاسبية Accounting System تعمل في تلك البيئات فإنها بدورها تعمل فى ظـــل بيئة متغيرة ، أن البيئة الاقتصادية والاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية Accounting Structures and Processes . أن تلـــك البيـــئة تـــتكون من أنشطة متبادلة التأثير حيث تتداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي والوحدوي. وحيـــث أن المحـــاسبة تغطـــى كـــامل عملية إدارة المعلومات لجميع الأنشطة والظـــروف الاجتماعـــية والاقتصـــادية فـــي كل من قطاعات الاقتصاد الكلى والجزئـــي فـــإن تغطيـــتها للاحتـــياجات الداخلـــية والخارجية من المعلومات للمجموعـــات المســـتفيدة والتحليل والتقييم الواضح لتلك البيئة المحاسبية تعتبر ذات أهمية رئيسية . أن ذلك يتضمن فحص هيكل الاقتصاد والأمور والوسائل والسياســـات الاقتصـــادية المتبعة في البلد ، أن البيئة في الاقتصاديات النامية وتحـــت النامـــية تعتبر مختلفة عن تلك السائدة في ظل البلاد في الاقتصاديات المـــتطورة ، وبطبيعة الحال توجد نظم محاسبية وعمليات وإجراءات معقدة في الاقتصـــاديات المـــتطورة مقارنـــة بتلك النظم والعمليات التي تتميز بالبساطة والـــتقادم المستخدمة في الاقتصاديات التي تتميز بأنها في دور النمو والتطور.

ولذلـــك فمـــن الأهمـــية بمكـــان مناقشة المحاسبة في ظل البيئات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المختلفة على النحو التالي :-

البيئة الاقتصادية Economic Environment

كلمـــا زاد الـــتطور الاقتصادي لأحد البلدان كلما تمتعت النظم المحاسبية بأهمية نسبية أعلى ، وهناك كثير من المراحل للنمو في تلك النظم المحاسبية . فـــبعد مرور قرون بعد ظهور نظام القيد المزدوج في تسجيل المعلومات خلت المحاســـبة مـــن أي منهجية أو أي نموذج للنظرية ، وفى القرن التاسع عشر لوحـــظ أن هـــناك تحرك من عملية إمساك الدفاتر إلى المحاسبة ، وهو تحرك مـــن عمليـــة تســـجيل وتحليل المعلومات التي تتميز بالبساطة نسبيا تجاه نظام المعلومـــات المحاسبي الشامل Comprehensive Accounting Information System ، وأخـــيرا ففـــي ذلـــك القـــرن فقـــد بدأ تطوير إطار فكرى نظري للمحاســـبة، ذلـــك الإطار أو المنهجية قدمت وسائل فنية لقياس القيمة وتوصيل معلومات ذات طبيعة مالية اقتصادية .

وجديـــر بالذكـــر فـــان نظرية المحاسبة المالية Financial Accounting Theory التـــي تتأسس عليها عملية إمساك الدفاتر Bookkeeping قد تم خلقها من الخبرة ، وهى تعتبر ذات طبيعة وصفية وإيجابية بشكل أساسي ولها تحيز منفعـــي كمـــا أنها موجهة للتسجيل والتحقق من معلومات اجتماعية واقتصادية المنشأة .

وبالاتســـاق مـــع أســـاليب الإنتاج ذات الحجم الكبير والأنفاق الرأسمالي الضـــخم كانـــت هـــناك تعديلات في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في القـــرن الحالـــي . وقـــد تـــم الربط بين المحاسبة الحكومية لمدة طويلة وبين

الضرائب والرقابة على الإيراد والمساءلة المحاسبية عن المتحصلات والمدفوعات فـــي الـــبلاد الآخذة في النمو . أما في البلاد النامية فإن الموازنات التخطيطية وأساليب الرقابة المعدلة تمثل أحد جوانب التطوير في القرن العشرين .

أن اســـتخدام محاســـبة الشركات لأغراض المحاسبة على المستوى الكلي (المحاسبة الاقتصادية والقومية) Marco Economic / National Accounting. تعتـــبر أحـــد جوانب التطور للعقود الأربعة الماضية بشكل كبير . فلاغراض السياســـة الاقتصـــادية والتخطـــيط الاقتصادي فإن تلك البيانات على المستوى القومـــى علـــى مدى ونطاق ضخم مشتقة من بيانات تجارية يفترض أنها ذات أهمـــية كبيرة . أن المحاسبة على المستوى القومى لها أهمية نسبية خاصة فى المساعدة على بناء جسور بين الاقتصاد والمحاسبة .

ولذلـــك فســـوف يتبيـــن أن المحاســـبة قد عبرت مراحل إمساك الدفاتر ومحاسبة الشركات والمحاسبة الحكومية ومحاسبة التكلفة والمحاسبة الإدارية ، وقـــد تحركـــت خـــلال العقـــد الماضـــي تجاه المحاسبة الاجتماعية Social Accounting ، أن كافـــة تلـــك المراحل قد جاءت بشكل كبير كمحصلة للبيئة الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة .

الدراسات الاجتماعية والاقتصادية Social – economic Studies

تتضـــمن تلك الدراسات المحاسبة عن الجوانب المجتمعية الاقتصادية التي تتعامل على سبيل المثال مع الفقر والأمن الاجتماعي وعلم البيئة (العلاقة بين الكائـــنات الحية والبيئة) بالإضافة إلى المدى الكلي لتلك الجوانب الأخرى في المجـــتمع والتـــي من اجلها يتم أجازه القياس والتقرير المحاسبي . و يشار إلى تلك الفكرة بالمحاسبة الاجتماعية Social Accounting ، حتى الجهات المنظمة

للشـــركات يتعيـــن علـــيها أن تأخذ الجوانب الاجتماعية في الحسبان . وقد تم تضـــمين موضـــوعات التلوث البيئي ومساهمات المنتج أو الخدمة للمستهلكين والمجتمع ، ومساهمات الموارد والطبيعة والبيئة Physical and Environment Resources والمـــوارد البشـــرية Human Resources بالإضافة إلى التطور المجتمعـــي داخـــل مجال المحاسبة الاجتماعية والتقرير عن الأداء الاجتماعي للشـــركة ، وقـــد تـــم الاعـــتراف بوضوح الآن بأن أنشطة الشركات لها آثار اقتصـــادية بالإضـــافة إلـــى آثار اجتماعية على المجتمع . لقد تم التوصل إلى مـــرحلة يتم خلالها مراعاة تحليل التكلفة والعائد بشكل اكثر أهمية نسبيا مقارنة بالدراسة المحدودة للإيراد والمصروف .

البيئة القانونية والتشريعية Legal and Statutory Environment

تأثـــرت نظرية المحاسبة سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها بشدة بالمتطلبات المرتـــبطة بقوانيـــن الشـــركات والتشـــريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمـــية الأخرى على سبيل المثال قوانين تطبيقات الاحتكار والتجارة المقيدة وقانون تنظيم أسعار الصرف الأجنبية . ولا شك أن تلك القوانين قد زادت من إمكانـــية مقارنـــة ومـــنفعة المعلومـــات المحاسبة . ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعية أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمرا مرغوبا ، ويعتمد ذلك علـــى مـــرحلة الـــتطور الاقتصـــادي والاجتماعي الموجودة في البلد ، وفى الولايات المتحدة الأمريكية حيث أن القطاع الخاص يعتبر هو القطاع المسيطر والســـائد فان إيضاحات المفاهيم والمعايير الصادرة من وقت لاخر عن طريق مجلـــس معايـــير المحاســـبة المالية FASB والإرشادات الملزمة الصادرة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وغيرها من التنظيمات

التي تتسم بأن لها آلية ذاتية التنظيم Regulating Mechanism ، أن دور هيئة البورصـــة الأمريكـــية SEC يعتبر مدعما ومدافعا عن المعايير الصادرة عن طــريق مجلــس معايــير المحاسبة المالية FASB ، ومجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB والجهات الأخرى ، ومن جانب أخر يعد ذلك الدور تنظيميا Regulatory مـــن جهـــة أخرى . وفي كثير من البلاد المتطورة لم تكن تلك التنظيمات الخاصة فعالة بدرجة كبيرة ، ومن ثم فإن الحاجة إلى دور تنظيمى فعـــال يتعيـــن أن يتم القيام به عن طريق الحكومات ، ومع ذلك فان كثير من الرقابة عن طريق الحكومة سوف يعوق ويعرقل من تفعيل أسواق رأس المال وتكويـــن رأس المال ، على سبيل المثال فان التطور الاقتصادي في تلك البلاد يســير ببطئ بسبب وجود كثير من الضوابط والقيود على منح تراخيص إنشاء الشـــركات الجديـــدة ، ويتعيـــن أن تتم الموازنة ما بين الأمرين اعتمادا على مرحلة التطور الاقتصادي والاجتماعي في البلد .

ولذلـــك يمكـــن القـــول بأن المحاسبة حيث أنها تعمل في ظل إطار عمل اقتصـــادي ومجتمعي كوظيفة خدمية ، فان تلك الأنشطة والبيانات الاقتصادية والاجتماعية سيكون لها اثر رئيسي على الهياكل والمجتمعات المحاسبية . ولا شـــك أن التأثـــيرات الاجتماعـــية والاقتصادية والهياكل المهنية والمؤسساتية بالإضـــافة إلي المتطلبات القانونية والتشريعية تعتبر عوامل هامة عند أداء أي تقييم للخدمة المحاسبية في أي بلد .

المحاسبة في ظل بيئة متغيرة Accounting in a Changing Environment

جديـــر بالذكر كلما حدث تغير في البيئة ، كلما تغير أيضا الهيكل والنظم والعمليات المحاسبية . ومن ثم يتعين دراسة العوامل المؤثرة على المحاسبة .

أن المحاسبة – مثل غيرها من النظم والأنشطة الإنسانية – هي نتاج لبيئتها حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية التي تختلف من وقت لأخر . ونتيجة لذلك ، فإن الأهداف والممارسات المحاسبية الآن تختلف عما كانت عليه في الماضي لأن نظرية المحاسبة قد تطورت لتتوافق والمتطلبات والمؤثرات المتغيرة . فالمحاسبة المالية الحديثة هي نتاج للعديد من الظروف والمؤثرات منها خمسة تستحق الذكر وهي :

(a) تعترف المحاسبة بأن الأفراد يعيشون في عالم يتصف بندرة الموارد. فلأن عرض الموارد محدود فإن الأفراد يحاولون التحفظ في استخدامها واستخدامها بكفاءة ، وتحديد وتشجيع من يستطيع استخدامها بكفاءة . فعن طريق الاستخدام الكفء للموارد يرتفع مستوي المعيشة . وتلعب المحاسبة دورا هاما في تحقيق مستوي معيشة أعلي لأنها تساعد على تحديد من يستخدمون هذه الموارد بكفاءة ومن يستخدمونها بدون كفاءة . فعلي سبيل المثال ، فإنه عن طريق قياس وتوصيل ومقارنة الدخل المكتسب والأصول المستخدمة في شركات مثل IBM ، جنرال موتورز ، وأبل ، وجنرال إليكتريك ، فإنه يمكن تحديد من يستخدمون الموارد بكفاءة ، ومن يستخدمونها بدون كفاءة ، ونتيجة لذلك يمكن للمستثمرين والمقرضين أن يقدروا العائد النسبي والمخاطر المرتبطة بغرض الاستثمار ومن ثم يوجهون الموارد بفاعلية .

(b) تعترف المحاسبة بأن الموارد الإنتاجية مملوكة بصفة عامة للقطاع الخاص بدلا من الحكومة . فرغم أن الحكومة تقوم بجمع الضرائب وتقديم إعانات لصناعات معينة وتنظيم صناعات أخرى إلا أن الأسواق والمشروعات الخاصة والمنافسة هي التي تحدد بصفة عامة مدى نجاح المشروع ونموه .

وتلقي هذه الحقيقة بعبء جوهري على مهنة المحاسبة في قياس الأداء بصورة صحيحة وعادلة . حتى تستطيع الشركات الجيدة جذب رأس المال للاستثمار .

(c) تعترف المحاسبة بأن النشاط الاقتصادي يتم بواسطة وحدات مستقلة تعرف بمنشآت الأعمال . وتتكون هذه المنشآت من موارد اقتصادية [أصول] وتعهدات اقتصادية [التزامات] ومصالح متبقية [حقوق ملكية] ويؤدي النشاط الاقتصادي للمنشأة إلى زيادة أو تخفيض هذه العناصر . ومن ثم تقوم المحاسبة بتجميع الأنشطة الاقتصادية والتقرير عنها عندما تؤثر على عناصر كل منشأة أعمال .

(d) تعترف المحاسبة بأنه في النظم الاقتصادية المعقدة والمتقدمة يوكل البعض [ملاك ومستثمرون] مهمة الوصاية والرقابة على ممتلكاتهم إلى آخرين [المديرين] . حيث تميل صيغة شركات الأموال في منظمات الأعمال لفصل الملكية عن الإدارة وخاصة في المنظمات الكبرى ، وعلى ذلك ، فقد برزت وظيفة الوكالة Stewardship – قياس البيانات والتقرير عنها للملاك – كأحد الأدوار الهامة للمحاسبة . وقد أدي هذا التطور بالضرورة لزيادة الحاجة إلى المعايير المحاسبية . فقد أصبحت المحاسبة مسئولة عن تقديم المعايير التي تؤكد وتضمن ملائمة ومصداقية وإمكانية مقارنة المعلومات المقدمة للملاك الغائبين . ويلعب المراجع الخارجي دورا أساسيا في الوفاء بهذه المسئولية عن طريق اختبار مدى عدالة القوائم المالية واتفاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن ثم زيادة الثقة في مصداقية هذه القوائم .

(e) تعترف المحاسبة بأن الموارد الاقتصادية والتعهدات الاقتصادية والمصالح المتبقية يجب التعبير عنها في صورة نقدية . ففي أغلب الاقتصاديات تستخدم النقود كمقياس لكل من الخصائص النوعية والكمية

للأحداث والموارد والتعهدات الاقتصادية . ورغم أن هذا قد يكون أمرا واضحا ، فإنه يلاحظ أن بعض الشركات قد قامت في وقت ما بالتقرير عن معلوماتها باستخدام مقاييس أخرى بخلاف النقود . على سبيل المثال ، فقد قامت شركة Amoskeagy – وقد كانت أكبر شركة أقطان في العالم في وقت ما – بإعداد قائمة دخل على أساس الياردات كوحدة قياس بدلا من الدولار إلى حد كبير .

تأثير المحاسبة على البيئة

تعمل أيضا المحاسبة على تشكيل بيئتها وتلعب دورا هاما في توجيه القرارات والمواقف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية والتنظيمية . فالمحاسبة نظام يقوم بتغذية عكسية للأفراد والمنظمات بالمعلومات التي يمكن استخدامها في إعادة تشكيل بيئتهم ، فهي توفر معلومات لإعادة تقييم الأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وكذلك عن التكاليف والمنافع النسبية للوسائل البديلة لتحقيق هذه الأهداف .

وتؤثر الأرقام المحاسبية التي يتم التقرير عنها على تحويل الموارد بين الشركات والأفراد وعلى سبيل المثال يفترض أن أحد المتاحف تلقي هبه عينية فهل يجب التقرير عن هذه الهبة في التقارير المالية للمتحف على أساس قيمتها السوقية ؟ ، إن التقرير عنها على أساس القيمة السوقية قد لا يشجع على تقديم هبات أخرى للمتحف في المستقبل ، حيث يدرك الموهبون المحتملون أن المتحف ينعم بالازدهار ومن ثم يقل لديهم الحافز على تقديم هبات إضافية .

وأخيرا فإن محطات الطاقة النووية سوف يلزم تطهيرها ونقل قلبها النووي ، فإذا قام المحاسبون بالتقرير عن جزء من مصروفات هذه العملية الآن فسوف تكون أسعار الطاقة أعلي الآن وأقل في المستقبل ، أما إذا تم

تحميل هذه التكاليف على العمليات بعد التخلص من هذه المحطات فسوف تكون أسعار الطاقة أقل الآن وأعلي في المستقبل ، وبصفة عامة فإن المعلومات المحاسبية المقرر عنها تؤثر على أدراك الآخرين للظروف المالية للمنشأة ومدى نجاحها ويقود ذلك الإدراك إلى تغيرات في السلوك الاقتصادي، وطالما ذلك السلوك يتأثر بتلك المعلومات فسوف تصبح عملية وضع المعايير المحاسبية محل جدال .

عموما نتيجة للتطورات في الأساليب والعلوم السلوكية فقد تم تحويل محور الاهتمام إلى عملية اتخاذ القرار . وبسبب ذلك التأكيد على عملية اتخاذ القرار فان هناك مجالات متخصصة من المعرفة تم تضمينها والتركيز عليها بالارتباط بالجوانب الأخرى لعملية اتخاذ القرار ، وعلى وجه التحديد التأثيرات الاقتصادية والسلوكية والاجتماعية والكمية . ولذلك فقد أصبحت المحاسبة كنظام يتضمن معارف ونظم منهجية متداخلة ومتبادلة التأثير ، لقد اصبح الدور التقليدي وموقف المحاسب متغيرا بسبب أن ذلك المجال قد تم اجتياحه أيضا عن طريق محللي النظم ومبرمجي الكمبيوتر ومتخصصي بحوث العمليات والذين استحضروا معارف ومهارات جديدة وأضافوها إلى ذلك المجال .

أن طبيعة التقرير المالي للمستخدمين الخارجيين قد أضاف مزيد من المخاوف والاهتمامات منذ الستينات ، فهناك نقص في التوافق مع ممارسات وتطبيقات التقرير المالي ، والذي جعل من الصعوبة بمكان عمل مقارنة للقوائم والتقارير المالية . ولذلك السبب ففي كثير من البلدان اضطرت الحكومة إلى تقرير نموذج معين عن طريق القانون لإعداد القوائم المالية ، وقد بذلت محاولات أيضا تجاه تجانس تطبيقات التقرير المالي عن طريق

الهيــئات والتنظيمات الدولية والإقليمية على سبيل المثال لجنة المعايير الدولية للمحاسبة The International Accounting Standards Committee (IASC) والاتحــاد الدولــي للمحاسبين International Federation of Accounting (IFAC) ، بالإضــافة إلــى المجتمع الاقتصادي الأوروبي ، وعلى الرغم من تــزايد التضخم في السبعينات وأوائل الثمانينات في بعض البلدان إلا أن رفض المحاســبون التقرير عن الآثار التضخمية Inflationary effects قد أضعفت من نفعية القوائم المالية .

وقــد أضــافت الدراسات الخاصة بالجوانب السلوكية إيعاد جديدة إلى ذلك الــنظام ، فالمحاسبة كعلم اجتماعي لا يعتبر علم دقيق حيث أن مفاهيمها نبعث جذورهــا من إضافتها القيمة للمجتمع الذي تعمل فيه ، ومن ثم فهناك كثير من الجدل المرتبط فكيف يجب أن تتم قياس الأحداث الاقتصادية والاجتماعية التي تستهدفها تلك القياسات ؟ ، وكيف يجب أن يتم التقرير عنها ؟.

وقــد تزايدت المسئولية الاجتماعية Social Responsibility للمشروعات فبجانــب الأثــر الاقتصادي لأنشطة الشركة (الربحية إلى الملاك) فان الأثر الاجتماعي لأنشطة الشركة تم التأكيد على أهمية التقرير عنها أيضا ، أن كثير مــن الشركات في البلاد المتطورة والقليل منها في الشركات في البلاد الأخذة فــي التطور تضمن قائمة دخل اجتماعي Social Income Statement وقائمة مركز مالي اجتماعي Social Balance Sheet ومعلومات عن الموارد البشرية والأنشــطة الخاصة بالشركة المرتبطة بمصلحة العاملين والمجتمع والبيئة في قوائمها المالية السنوية .

وبالمثل فان مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) تعتــبر بمــثابة مرشــد لمهنة

المحاسبة عند الاختيار بين الأساليب المحاسبية و إعداد القوائم المالية . أن التغير في تلك المبادئ قد جاء نتيجة لاستجابة إلى التغيرات في الظروف الاقتصادية والاجتماعية فضلا عن وجود كثير من المعرفة والتكنولوجيا الجديدة بالإضافة إلى طلبات المستخدمين عن معلومات مالية اكثر نفعية .

وكنتيجة لكل ذلك فان التأكيد قد تحول من عملية المحاسبة The Process of Accounting إلى تحليل مشاكلها ونماذجها النظرية ، ولذلك فقد كان هناك أثر جوهري كبير تماما على البحث المحاسبي .

فالمحاسب في المنشأة ليس مجرد خبيرا و إنما هو عضو من فريق أعضاء الإدارة ، أن التطبيقات والممارسات المحاسبية قد تحسنت أيضا بسبب وجود إطار فكرى نظري بالإضافة إلى عملية منهجية لوضع المعايير. وقد تم تطوير منهجية جديدة للمحاسبة الاجتماعية للشركة .

ولذلك فقد أصبح جليا أن الهياكل والعمليات المحاسبية قد تأثرت باعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية وقانونية وتشريعية ومهنية ومؤسساتية ، بالإضافة إلى عديد من الاعتبارات الأخرى ، ولذلك كان منطقيا أن تساير المحاسبة تلك البيئة المتغيرة .

1/2 طبيعة وخصائص نظرية المحاسبة ومدى الحاجة إليها

The Nature, Characteristics and the Need For Accounting Theory

1/2/1 مفهوم نظرية المحاسبة The Definition of Accounting Theory

تعرف النظرية عموما بأنها مجموعة من المفاهيم المترابطة والمتداخلة Interrelated Concepts والتعريفات Definitions والفروض Propositions التي تعرض وجهة نظر منهجية Sustenatic View للظاهرة Phenomena عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات لغرض تفسير والتنبؤ بالظواهر .

بعـــبارة أخرى أن النظرية ببساطة تعرف بأنها قائمة منهجية Systematic تتضـــمن القواعد Rules والمبادئ Principles التي تخضع أو تحكم مجموعة من الظواهر .

وقــد أشـــارت الأدبـــيات إلى أنه من المحتمل أن التعريف الأكثر ملائمة للـــنظرية والذي يمكن تطبيقه على المحاسبة يمكن تحديده على النحو التالي :-

" أن الـــنظرية تمـــثل .. مجموعة من الفروض المتلازمة Coherent set of Hypothetical والمبادئ الفكرية والبراجمانية Conceptual and Pragmatic Principle التي تشكل إطار عام مرجعي لمجال الاستفسار ."

وفي ضوء ذلك فإن نظرية المحاسبة تعرف بأنها :-

تبرير أو استنتاج منطقي في شكل مجموعة من المبادئ العامة الفكرية التي تتصف بالآتي :-

1- توفر إطار عام مرجعي في ضوئه يمكن تقييم الممارسة المحاسبية .

2- تقدم إرشاد لتطوير ممارسات وإجراءات جديدة في مجال المحاسبة .

وقــد أشـــارت أدبيات المحاسبة أيضا بأن نظرية المحاسبة هي عبارة عن فـــرع من المحاسبة يتكون من إيضاح منهجي للمبادئ والمنهجية والذي يمكن تمييزه بوضوح عن الممارسة العملية .

أن الـــنظرية تقـــوم بالتفسير وعمل التنبؤات لشرح الممارسات المحاسبية السائدة للحصول على فهم الإفصاح ، أما الممارسة فيتم اختبارها والتحقق منها للـــتعرف علـــى مدى انحرافها خلال عن النظرية . وفى ضوء ذلك يتم تبيان أسباب الانحراف مع اتخاذ الإجراء التصحيحي سواء بتعديل النظرية أو إعادة صـــياغتها أو أن يـــتم تعديـــل الممارسة وفقا للنظرية . وهكذا فأن النظرية قد تســـتخدم لشرح وتفسير الممارسات القائمة للحصول على فهم أفضل بها ، إلا

أن الاختبار الرئيسي للنظرية يتمثل في قدرتها على التفسير والتنبؤ بالسلوك والأحداث المحاسبية .

وعلى الرغم من انه قد يكون من المأمول أن توجد نظرية محاسبية أساسية واحدة مقبولة بشكل شامل ، إلا أنه لا يمكن القول بوجود ذلك حتى الوقت الحاضر ، وبدلا من ذلك توجد عديد من النظريات ، كما انه مازالت هناك نظرية مقترحة ويرجع ذلك بسبب وجود عديد من المستخدمين المختلفين والهيئات المتعددة ، وقد بذلت عديد من المحاولات في الولايات المتحدة الأمريكية في القرن الماضي بهدف تحديد إطار فكرى متعارف عليه بوجه عام . عموما فإن المحاسبة كعلم منطقي وتجريبي لازالت في مرحلة مبكرة جدا لمثل ذلك التطور ، وأفضل ما يمكن تحقيقه في تلك المرحلة من التطور هو مجموعة من النظريات والتي قد تكون متكاملة أو متنافسة ، وبالتحديد فإن كل مجموعة آراء أو إيضاحات **Statements** أوفروض **Propositions** تربطها قواعد تخضع للتفكير الاستدلالي . ويجب أن تضم قائمة النظريات المعينة مجموعة من الافتراضات أو المقدمات والنتائج التي يمكن اختبارها (تمثل المقدمات **Premises** والافتراضات **Assumptions** نقط البدء أو الانطلاق في العمليات المنطقية بهدف الوصول إلى نتائج تعتمد على صحة هذه المقدمات والافتراضات من ناحية ، كما تخضع للاختبار من الناحية الأخرى) ، مع أنه قد تقوم مقدمة **Premise** أو أكثر على أساس أحكام شخصية جلية . وتعتبر قدرة النظرية على التفسير والتنبؤ بمثابة الاختبار الأول لها . ولكن التفسيرات المجردة نادرا ما تكون مفيدة بذاتها ، وإنما يمكن استخدامها للتنبؤ بأحداث معينة . ويعتبر تحقيق هذا التنبؤ – أو تفسيره على الأقل – بمثابة اختبار جزئي لقدرة النظرية على التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية .

وقـد تخضع جميع النظريات الحالية للتعديل ، وربما يتم التخلي عنها إذا ظهـرت معلومـات أو نظريات جديدة غيرها توفر تنبؤ أفضل مما تقدمه هذه النظريات الحالية . ولذلك يعتبر اصطلاح " القدرة على التنبؤ Predictability اصطلاحا نسبيا دائما ، لأن هذه القدرة تتحسن تدريجيا بتطوير نظريات جديدة أفضل ، وإعداد وسائل أكثر جودة لتطبيق هذه النظريات عمليا . ولكن يصعب قياس الثقة في التنبوات ، نظرا للأبعاد السلوكية التي يتضمنها التنبؤ ذاته . فقد يـؤدي التنبؤ بالكساد الاقتصادي إلى اتخاذ الدولة تصرفات تثبته ، أو قد تدفع الأفراد لتصرفات تؤدي إلى الكساد أو تعميقه (مثل البيع الجماعي أو المفاجئ للسـندات) . والنظرية التي يمكنها التنبؤ بفشل النشاط التجاري قد تحدث فعلا مثل هذا الفشل ، إذا اعتقد الأفراد بصحة التنبؤ .

وإذا وجـدت منشـأة تواجـه صعوبات مالية ، ولم تقدم لها الأموال التي تحتاجها، فقد يعتبر سلوك المستثمرين والدائنين سببا في إفلاسها لأحجامهم عن الاسـتثمار فـيها أو إقراضها . ويدرك المحاسبون هذه الاحتمالات من خلال الإجـراءات المحاسـبية التقلـيدية . ومن ثم فإن القدرة على التنبؤ ليست هي الاعتـبار الوحيد في تطوير النظريات في مجال المحاسبة . حيث أن هناك – فـي معظـم الحالات – اعتبارا آخر وهو قدرة النظرية على قياس المخاطر ، واحتمالات دقة التنبؤ ومدي اشتماله على الأحداث المستقبلية .

1/2/2 الحاجة إلى نظرية المحاسبة The Need For Accounting Theory

لا يمكـن أن يقوم أي نظام بالتطور إلا إذا كان لديه أساس نظري قوى ، أن الممارسـة يجب آن تغلف بنظرية سليمة ، ولذلك السبب فإنه حتى منتصف القرن الحالي كان ينظر للمحاسبة على أنها مجرد فن an art، وبعد الأربعينات

بدأ التفكير في انه حتى يتم تطوير المحاسبة كنظام يتعين أن يكون هناك حاجة لنظرية محاسبية ، وحتى النظرة الحديثة للمحاسبة التي تبحث عن الإجابة على استفسار بماذا يتعلم المحاسبون ؟ فإن بعض من القواعد والمبادئ قد وضعت تأسيسا على الممارسات السابقة للمحاسبين الرواد .

وبسبب التغيرات السريعة في البيئات الاقتصادية والاجتماعية ، فإن المحاسبين قد اضطروا إلى مواجهة مشاكل جديدة والتي لا يعتقد بان التفسيرات التقليدية للمحاسبة يمكن تطبيقها عليها . ومن بين تلك البدايات توجد مجالات المحاسبة الاجتماعية **Social Accounting** ، ومحاسبة الموارد البشرية **Human Resources Accounting** ، ومحاسبة التضخم **Inflation Accounting**، ولذلك فان النماذج والقواعد والطرق التقليدية للإفصاح لم تعد كافية .

وقد أصبح المحاسبون الآن مسئولون مهنيا تجاه عملائهم بالإضافة إلى مسئولياتهم تجاه الطرف الثالث ، وان مجرد الدفاع عن طريق المحاسبين عن الممارسات والإجراءات والمبادئ السابقة قد لا يقنع المحاكم والقضاء في حد ذاته ، وإنما يمكن قبول ذلك عندما يمكن إثبات أن تلك القواعد والمبادئ والممارسات تتفق وتتمشى مع هيكل معين من إطار معرفي يمكن قبوله وإقراره كنظرية محاسبية .

ومن الصعوبة بمكان أن يتم إقناع المتخصصين في المجالات الأخرى بمجرد القول بان ذلك يمثل الممارسة ، أو أن ذلك قد يعبر عن كيف يجب أن تكون . أن المتخصصين يمكن أن يقتنعوا فقط بوجود أساس للاستنتاج المنطقي والسليم . أن تلك المناقشات تمثل أهمية مدى الحاجة إلى وجود نظرية محاسبية .

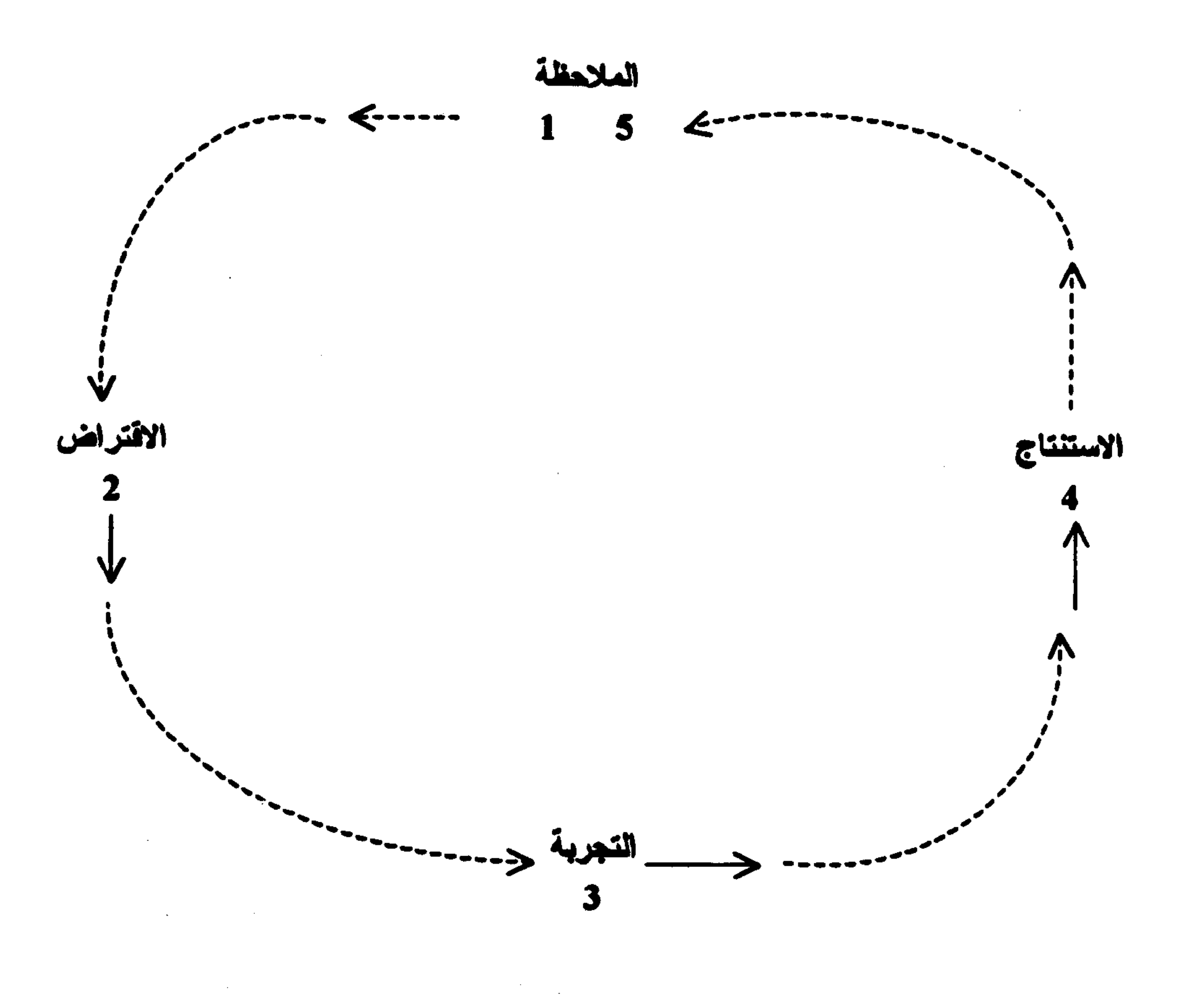
منهج البحث لتكوين نظرية للمحاسبة

Research Methodology For the Formulation of an Accounting Theory

تماما مثل الأنظمة الأخرى يتعين أن يكون هناك منهجية لتكوين نظرية للمحاسبة . أن اختلاف وتشعب الأداء والمناهج والقيم بين الممارسة المحاسبية والبحث المحاسبي قد أدي إلى استخدام منهجيتين إحداهما وصفية Descriptive والأخرى معيارية Normative ، أن الطريقتين الرئيسيتين للاستنتاج Reasoning والذين يتم تطبيقهما في البحث المحاسبي هما المدخل الإستنتاجي و المدخل الاستقرائي Inductive and Deductive Approach . حيث يتضمن المدخل الاستقرائي Inductive Method الاستنتاج من الخاص إلى العام Reasoning from the Particular to the General ، في حين أن المدخل الإستنتاجي Deductive يتضمن الاستنتاج من العام إلى الخاص ، أن كافة النظريات الرسمية التي يمكن أن يتم اختبارها والتحقق منها تتضمن عناصر من كل من التبرير الاستقرائي والاستنتاجي . ويعتمد المدخل الاستقرائي للتبرير في المحاسبة في بدايتها على تحديد الأهداف والفروض والتي منها يمكن استنتاج المبادئ المنطقية ، وذلك يوفر أساس التطبيقات العملية . أما عملية المدخل الاستنتاجي فإنها تتكون من سحب استنتاجات معممة من ملاحظات وقياس تفصيلية . يوضح الشكل رقم (1/1) كل من المدخل الاستنتاجي والاستقرائي .

شكل رقم (1/1)

المدخلين الاستنتاجي والاستقرائي



فـــي ذلـــك التتابع فان النموذج أحيانا ما يكون استنتاجي Deductive وفى أحيان أخرى يكون استقرائي Inductive .

أن منهجـــية البحـــث أيضا تؤخذ بشكل ضيق على أساس أنها تتكون من مجموعـــة الاســـتراتيجيات والأســـاليب المســـتخدمة فى اختيار الفرض . أن استراتيجيات البحث الأكثر أهمية التى تستخدم فى البحث المحاسبى تتميز بأنها (a) تمـــثل رأى Opinion ، (b) ذات طبيعة تجريبية Empirical ، (c) ذات خاصية أرشيفية Archive ، (d) وتحليلية Analytical .

1/2/3 خصائص نظرية المحاسبة Characteristics of Accounting Theory

بصفة عامة ليس هناك نظرية مقبولة عموما للمحاسبة ، حيث يوجد عديد مـــن الـــنظريات المحاســـبية (على الرغم من وجود محاولة منهجية بذلت من جانـــب مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) بالولايات المتحدة الأمريكية لوضع نظرية شاملة للمحاسبة). أن تبويـــب نظرية المحاسبة الذي قدمته أدبيات المحاسبة على أساس أنه يعبر عن مجموعة من المبادئ الواسعة التي (a) توفر إطار عام لمراجعين التي عن طـــريقها يـــتم تقيـــيم الممارسات المحاسبية ، (b) نرشد في تطوير ممارسات وإجراءات جديدة تمثل الأساس للتفسير والتنبؤ .

أن الهدف الرئيسي من نظرية المحاسبة ينبع من ذلك التعريف ويتمثل في توفـــير مجموعـــة متناسقة من المبادئ المشتقة منطقيا والتي تخدم كإطار عام كمرجعـــية لتقييم وتطوير الممارسات المحاسبية ذات مدي متوسط Middle – Range ، أن كثـــير من تلك النظريات تنشأ من استخدام مداخل مختلفة لتكوين نظرية المحاسبة ، وهناك اختلافات فى الطريقة التي يفهم بها الباحثون كل من

مســـتخدمي البيانات المحاسبية والبيئات والتي في ضوء الخبرة بها يفترض أن يتصـــرف خلالهـــا مســـتخدمي ومعـــدي البـــيانات المحاسبية ، وبسبب تلك الاختلافات - فأن اللجنة المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبة (AAA) عن المفاهـــيم والمعايـــير الخاصـــة بالـــتقارير المالية الخارجية في عام 1977 قد توصلت إلى النتائج التالية :

1- أن عدم وجود شيء وحيد يحكم نظرية المحاسبة المالية يعتبر واضحا بشـــكل كافـــي للدرجـــة التى من شأنها يتم تضمين كافة مستويات توصيفات المستخدم والبيئة **User – Environment Specifications** بفعالية .

2- أنـــه لـــيس هناك في أدبيات المحاسبة المالية نظرية واحدة للمحاسبة المالية **A Theory of Financial Accounting** ، وإنما يوجد تجميع لنظريات **Collection of Theories** يمكـــن تنظيمها للحد من الاختلافات في توصيفات المســـتخدم والبيئة ، لقد تم إعطاء تأكيد أكثر من أجل استنتاج نظرية معينة من ممارســـات المحاســـبين ، أن المحاســـبة هـــي مـــا يقـــوم المحاسبون بعمله **Accounting is What Accountants do** ، ولذلـــك فـــان نظرية المحاسبة قد يمكن اشتقاقها من الممارسات المحاسبية ذاتها .

أن نظرية المحاسبة بصفة رئيسية تتشكل بشكل محورى بناء على الخبرة، أن المدخل الاستقرائي **Inductive Approach** قد منح تأكيد أكبر ، وقد اعتبر المحاســـبون أن التنظـــير **Theorizing** يعتبر مجرد عملية يجب أن تلي وتتبع بـــدلا من أن تسبق الممارسة ، وفي ظل العالم المهني للمحاسبة أنتشر مؤخرا اعتقاد راسخ بان المحاسبة مجرد فن **An Art** لدرجة لا يمكن معها أن يتم تنظيرها رســـميا ، أن المهمة المستخدمة تقليديا لتكوين نظرية المحاسبة قد كانت أساسا

وصفية Descriptive كمحاولة لتبرير ما هو كائن عن طريق تنظير الممارسات المحاسبية .

أن الـــنظرية التـــي تحـــاول أن تشـــرح كيف يتم جمع وتحليل وتوصيل المعلومـــات الماليـــة يطلق عليها بالنظرية الإيجابية أو الوصفية Positive or Descriptive Theory ، أمـــا الـــنظرية التـــي تحاول أن تذكر وتحدد ما هي المعلومـــات الماليـــة التي يتعين أن يتم جمعها وتحليلها وتوصيلها يطلق عليها بالنظرية المعيارية Normative Theory .

أن الوظـــيفة الهامة التي يمكن أن تؤديها نظرية المحاسبة تتمثل في تقديم مجموعـــة متناســـقة من المبادئ المنطقية التي قد تكون إطارا عاما للمرجعية الخاصـــة بتقيـــيم الممارسات المحاسبية السليمة . ولذلك فان هناك حاجة كبيرة لنظرية المحاسبة المعيارية Normative Theory of Accounting إذا ما كان هـــناك رغـــبة فـــي اختبار صحة أو تقييم الممارسات المحاسبية، بجانب تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية فإنها توفر أساس منطقي لدراسة المحاسبة ، إلا أن الـــنظرية المعـــيارية تعتمد على تقرير الحكم عما هو جيد وعما هو سيئ . ومـــن ثـــم فهـــناك عنصر من الذاتية Subjectivity موجود فى تلك العملية ، ويتطلـــب الأمر أن يتم التحقق والاختيار ، ولذلك فلا يمكن أن يتم الفصل كلية ما بين النظرية المعيارية Normative عن النظرية الإيجابية Positive ، حيث أن أي إيضاح معياري Normative يشتق كلية من وجود اعتقاد عما هو الذي يعتـــبر حقيقي ، بالإضافة لذلك فان الإيضاح الوصفي Descriptive ذو مدخل موجـــه نحـــو المستخدم User – Oriented approach والذي لا يمكن أن يتم الاستغناء عنه تماما .

باختصار يمكن القول بأنه ليس هناك نظرية محاسبية واحدة شاملة ، ولكن توجد هناك كثير من النظريات ، ويرجع ذلك بسبب الفرق والاختلاف في إدراك المستخدم والبيئة .

وفى ظل وجود طبيعة معقدة لظواهر وقضايا المحاسبة فان كلا المدخلين سوف يستمران في التبني والاختيار من أجل تكوين نظرية المحاسبة . أن المنهجية الوصفية Descriptive Methodology سوف تحاول أن تبرر بعض الممارسات المحاسبية التي يبدو أنها مفيدة ، أما المنهجية المعيارية Normative Methodology فسوف تحاول أن تبرر بعض الممارسات المحاسبية التي ينبغي أن يتم اختيارها .

1/3 تصنيف وأسس نظرية المحاسبة

Classifications and Foundations of Accounting Theories

1/3/1 تصنيفات نظريات المحاسبة

هناك طرق عديدة لتصنيف نظريات المحاسبة ، حيث قد يتم تصنيفها على سبيل المثال طبقا للزمن Time ، اعتبارا من عام 1915 فاكثر كان هناك تأكيد على المحاسبة الى الوكالة Stewardship Accounting ، أما ابتداء من عام 1945 فاكثر فقد كان التركيز على محاسبة نفعية القرار Decision Usefulness Accounting ، أما ابتداء من الفترة من عام 1975 فاكثر فقد أصبحت محاسبة المسئولية Accountability Accounting أو المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية Societal Responsibility Accounting هي الأكثر انتشار وسيادة.

كما أن المحاسبة كنظام للقياس والتقرير عن المعلومات يمكن أن ينظر إليها من جهة أخرى على أنها تغطى كل من نشاط الاقتصاد الكلى والجزئي ،

ولذلك فهناك ثلاثة فروع منطقية هي محاسبة المشروع أو الشركات Business or Enterprise Accounting والمحاسبة الحكومية Accounting Government، بالإضافة إلى المحاسبة القومية National Accounting ، ومن ناحية ثالثة فقد عبرت أدبيات المحاسبة عن وجهة النظر القائلة بان نظرية القرار Theory Decision تمثل جذور نظرية المحاسبة ، وطبقا لذلك فهناك ثلاثة مستويات رئيسية للنظرية ، تلك المستويات هي :-

1- النظريات الهيكلية أو التركيبية Structural or Syntactical Theories

2- النظريات التفسيرية Interpretational or Semantical Theories

3- النظريات السلوكية أو البراجماتية Behavioral or Pragmatic Theories

ذلك التبويب يعتبر مفيدا حيث يعتمد بصفة رئيسية على التنبؤ Prediction وتطبيقا لذلك يمكن بيانه على النحو التالى :-

1- نظريات تحاول تفسير الممارسات المحاسبية المعاصرة والتنبؤ بكيفية رد فعل المحاسبين لأوضاع معينة ، أو كيفية أعدادهم تقارير عن أحداث معينة. وترتبط هذه النظريات بهيكل عملية جمع البيانات والتقارير المالية . ويمكن أن تسمي هذه النظريات بالنظريات التركيبية Syntactical Theories ، أو النظريات الهيكلية أي المرتبطة بهيكل المحاسبة وإطارها .

2- نظريات تركز على العلاقة بين ظاهرة ما (شئ أو حدث) والرموز التي تعبر عنها ، ويشار إلى هذه المجموعة من النظريات على أنها النظريات التفسيرية Semantical Theories .

3- نظريات تؤكد على تأثير التقارير والقوائم المالية على سلوك متخذي القرارات ، ويشار إليها على أنها النظريات السلوكية Behavioral Theories.

النظريات الهيكلية Structural Theories

يحـاول ذلـك الـنوع مـن النظريات أن يشرح التطبيقات والممارسات المحاسـبية الجارية ، وان يتنبأ بكيف يتصرف المحاسبون ويستجيبون لمواقف معيـنة ، أو كـيف يقومون بالتقرير عن أحداث محددة . ترتبط تلك النظريات بهـيكل عملية جمع البيانات و إعداد التقارير المالية Structure of the Data Collection Process and Financial Reporting ، ويطلق على تلك النظريات أيضـا مصطلح النظريات التركيبية Syntactical Theories والتى تتعلق ببناء وبتحديد قواعدها .

أن معظـم الدراسات تعتبر مجرد توصيف للممارسات المحاسبية ، وقد تم الـنظر إلى أعمال الأدبيات المحاسبية في منتصف الستينات على إنها مناقشات مميزة للأطر النظرية للممارسة المحاسبية التقليدية ، أن النظريات التي تشرح الممارسـات المحاسـبية تعتبر مرغوب فيها للحصول على بعد نظر كبير عن الممارسـة الحالية ، كما إنها تتيح تقييم اكثر دقة للنظرية التقليدية ، بالإضافة إلـى أنها تسمح بتقييم الممارسات القائمة التي لا تتناظر مع النظرية التقليدية . تلـك الـنظريات لا يمكـن اختبارها لتبين ما إذا كانت يمكن أن تتنبأ فعليا بما يمكن المحاسبون فعله أولا.

النظريات التفسيرية Interpretational or Senantical Theories

تركـز تلـك الـنظريات علـى العلاقة بين الظاهرة (الشي أو الحدث) والمصطلح أو الرمز الذي تمثله .

أن الهيكل المحاسبي على الرغم من أن تكوينه يتم منطقيا إلا انه لا يحمل تفسيرات ذات مغزى إذا لم تكن الرموز أو الكلمات الممثلة للتوصيفات أو القياسات مرتبطة تجريبيا بالظاهرة في العالم الواقعي . ويجب أن يتم إعطاء عناية كبيرة لعمل تأكيد بان تفسيرات المفاهيم عن طريق المحاسبين هي نفس التفسيرات التي يتم عملها عند إعداد القوائم والتقارير المالية . وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بتقديم تفسيرات ذات مغزى للمصطلحات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية ، وهي تعتبر خطوة مرغوبة ، وتلي ذلك عديد من المحاولات لتفسير المبادئ المحاسبية لشركات الأعمال .

وقد أفادت أدبيات المحاسبة وجود معاني مختلفة للمصطلحات والمفاهيم اعتمادا على إدراكهم للمستخدمين والبيئة ، على سبيل المثال مفهوم الدخل المحاسبي Accounting Income . ففي ظل نظام القيد المزدوج حيث يعتبر التخصيص هو الأساس يتم تحديد الدخل (المحاسبي) بعد تعديل البنود غير النقدية على سبيل المثال الإهلاك والاستنفاذ وما إلي ذلك ، بينما في ظل أساس التدفق النقدي للمحاسبة فان بنود التخصيص يتم تجاهلها كاملة . حتى بتطبيق نفس المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عموما فان المحاسبين المختلفين سوف يحددون أرقام مختلفة من الدخل عن نفس البيانات، وبالمثل فان كثير من البنود الأخرى على سبيل المثال فإن قيمة الأصول غير الملموسة والسعر السوقي الجاري تخضع لتفسيرات مختلفة عن طريق مستخدمين مختلفين ، فليس فقط التعريفات هي التي يجب أن يتم إعطاءها عن طريق معدي التقارير المالية التفسير . أن نظرية المحاسبة تهدف إلى إعطاء تفسيرات ذات مغزى لتلك المفاهيم ، وهى أيضا تقوم بتقييم الإجراءات المحاسبية البديلة في ضوء تلك التفسيرات . ويمكن أن يتم التحقق من

الـــنظريات التفسيرية من خلال الدراسات البحثية التجريبية لتحديد ما إذا كان مستخدموا المعلومات المحاسبية يفهمون ويفسرون على نحو صحيح إجراءات المعلومات بمعناها المستهدف .

ولذلـــك فان دور النظريات التي تؤكد على التفسير يتمثل في إيجاد وسائل لتحقــيق قـــدرة المعلومات المحاسبية على أن يتم تفسيرها في ضوء الملاحظة والخبرة البشرية .

النظريات السلوكية (البراجماتية) Behavioral or Pragmatic Theories

تؤكـــد تلـــك النظريات على الآثار السلوكية أو التأثيرات الموجهة للقرار للتقارير والقوائم المالية .

وقـــد ســـبق الإشـــارة على أن المحاسبة اصبح ينظر إليها الآن على أنها مجـــرد عملـــية Process للقـــياس والتقرير عن المعلومات للمستخدمين سواء الداخليـــن أو الخارجيين . ومنذ عام 1945 تم التحقق من أن المحاسبة تعتبر مفـــيدة ليس فقط في مجرد تقييم نتائج الأداء السابق وإنما أيضا فإنها اكثر فائدة فـــي اتخـــاذ القـــرار عـــن طريق الإدارة والمساهمين والدائنين والمستثمرين الحاليين والمرتقبين والحكومات والأطراف الأخرى ، أن هدف المحاسبة الآن لا يتمـــثل فقـــط فـــي توفـــير معلومات للإدارة لاتخاذ القرارات فهناك جهات خارجـــية مهـــتمة بالإضـــافة لمجموعات أخرى من الأفراد أيضا يتم إمدادهم بمعلومات ضرورية وفى توقيت مناسب لاتخاذ القرارات الرشيدة . أن التركيز يتمـــثل فـــي ملائمة المعلومات التي يتعين توصيلها إلى متخذي القرار وسلوك المستخدمين المختلفين كنتيجة لعرض المعلومات المالية ، على سبيل المثال يتم بـــذل مســـاعي لاكتشـــاف المـــدى الذي خلال تعكس أسعار الأوراق المالية

Security Price تماما وعلى الفور كافة المعلومات المتاحة وما هو تأثير توفير معلومات معدلة بالأسعار Price – Adjusted Accounting Information أثناء التضخم على مستخدمي القرار ، ولذلك يمكن النظر إلى أنه في الأوقات الحديثة تم التأكيد على التوجه نحو التوصيل والقرار Communication – Decision Orientation في تطوير النظريات المحاسبية .

أن المخل السلوكي لنظرية المحاسبة مازال في مراحل بداية النشوء إلا أن هناك نطاق كبير وحاجة متزايدة لتطوير النظريات التي لديها توجه نحو نفعية القرار Decision Usefulness Orientation . وقد قام الباحثون فيما سبق بإجراء دراساتهم عن الأهداف الأساسية للمحاسبة (على سبيل المثال إيضاح المفاهيم رقم (4) الصادر عن طريق APB ، والإيضاح رقم (1) لمفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB) . وقد تم بذل محاولات للبحث عن إجابات عن المشاكل الأساسية على سبيل المثال من هم مستخدمي القوائم المالية المنشورة ؟ وما هي نوع المعلومات المحددة المطلوبة عن طريق مجموعات المستخدمين العديدة ؟ . وهل أن القوائم المالية ذات الغرض العام تفي باحتياجات كافة أنواع المستخدمين ؟ ، أو هل هناك حاجة لوجود قوائم مالية مختلفة لأنواع مختلفة من المستخدمين ؟ ، وما هي المشاكل التي سوف يتم الارتباط بها ؟ ، ويتعين أن يتم إجراء مزيد من الأبحاث في كثير من المجالات السلوكية الأخرى ، ولذلك فان النظريات السلوكية تحاول أن تقوم بقياس وتقييم الآثار الاقتصادية والسلوكية والاجتماعية للإجراءات المحاسبية البديلة وأساليب أعداد التقرير .

1/3/2 أسس نظرية المحاسبة Foundations of Accounting Theory

أن الأســـس النظرية لنظرية المحاسبة يمكن أن يتم مناقشتها من زاويتين هما:-

1- طبيعة النظرية Nature of Theory .

2- جذور النظرية المحاسبية Roots of Accounting Theory .

وقد سبق وان تم مناقشة طبيعة النظرية فى بداية ذلك الفصل ، ومن ثم سوف يتم مناقشة جذور نظرية المحاسبة . والتي يمكن إيجادها من خلال الآتي:-

1- نظرية القرار Decision Theory

2- نظرية القياس Measurement Theory

3- نظرية المعلومات Information Theory

نظرية القرار Decision Theory

ركز المحاسبون لمدة طويلة من الزمن انتباههم على قياس الأرباح (نظرية الدخـــل Income Theory) ، ولكن في الأربعة عقود السابقة كان التركيز على ما يلي : -

a- الاتجاهات الاجتماعية المتغيرة .

b- التطويرات في التكنولوجيا .

c- الطرق الكمية .

d- المعلومات السلوكية .

حيــث يتم الربط بين كل تلك الاتجاهات لتحويل الاتجاه نحو نظرية القرار (بــدلا مــن نظرية الدخل) . أن الغرض الجوهري للمحاسبة الآن يتمثل في توفــير معلومــات لاتخاذ القرار . وفى ذلك الاتجاه السابق ذكره فإن كل من الطــرق الوصــفية Descriptive (كيف تم اتخاذ القرارات بالفعل) والطرق المعــيارية Normative (كــيف ينبغــي أن يتم اتخاذ القرارات) يتم تطبيقها واستخدامها .

أن القرارات وعملية اتخاذها ترتبط بالمستقبل ، وعادة ما تكون المعلومات مطلوبــة عــند كــل مــرحلة من عملية اتخاذ القرار . وتساعد نماذج القرار الرياضية عموما المحاسب في مجال التعامل مع تلك الوظيفة .

أن عملية اتخاذ القرار لها وجهين هما :

1- حل المشاكل .

2- والتنبؤ .

أن التتابع المنطقي للأحداث في عملية اتخاذ القرار يتمثل في الآتي :-

1- الاعتراف بالمشكلة بمعنى مدى وجود حاجة لاتخاذ قرار .

2- تحديد كافة الحلول البديلة للمشكلة .

3- جمع كافة المعلومات الملائمة لتلك الحلول البديلة .

4- تقييم وترتيب مدى أحقيات وأولويات الحلول البديلة .

5- اتخاذ قرار بشأن أفضل حل بديل .

6- التحقق من صحة القرار باستخدام أسلوب التغذية العكسية للمعلومات .

فــإذا ما تم تبنى عملية اتخاذ القرار بتلك الوسيلة فإن القرار سوف يكون رشيدا ، وخلاف ذلك سوف يترتب على ذلك اتخاذ قرارات غير رشيدة .

نظرية القياس Measurement Theory

يعبر القياس عن تخصيص قيم رقمية تمثل خواص محددة لمجموعة الأشياء أو الأحداث المختارة . وتشير الخاصية Attribute إلى جوانب من أحد العناصر التي يتم تحديدها أو قياسها كميا على سبيل المثال التكلفة التاريخية أو العوائد التاريخية ، التكلفة الجارية أو العوائد الجارية ... الخ. أن الخاصية attribute أو الصفة هي مفهوم أضيق من القياس Measurement، والذي لا يتضمن فقط تحديد الخاصية التي يتم قياسها و إنما أيضا تشمل اختيار نطاق أو وحدات للقياس (على سبيل المثال وحدات من النقود أو وحدات ذات قوة شرائية ثابتة) .

أن اتخاذ القرار الرشيد يعتمد على معلومات أو بيانات ، وهذا وتتعامل نظرية القياس مع مشكلة تقييم أو تقدير البيانات حتى يمكن القول بان أهميتها النسبية قد تم تحديدها على نحو سليم وأنها تم عرضها على نحو دقيق . أن القياس المحاسبي يجب أن يمثل الحقيقة ، ويجب أن يكون القياس ملائما ونافعا وهناك ثلاثة مشاكل للقياس هي : -

1- ما هي الأحداث أو الأشياء التي يجب أن يتم قياسها ؟
2- ما هو المعيار أو النطاق الذي يجب أن يتم استخدامه .
3- ما هي الأبعاد التي يجب أن ترتبط بوحدة القياس .

أن الأشياء أو الأحداث المختارة للقياس يجب أن تعكس أهداف قرارات الأعمال بوضوح وبدون أي عشوائية . وأن الوحدات النقدية أو نطاق القياس في القوائم المالية في الممارسة الحالية تعتبر وحدات نقود طبيعية ولا يتم تعديلها مقابل التغيرات في القوى الشرائية للنقود خلال الزمن .

أن نطاق القياس الأمثل سوف يكون ذلك النطاق الذي يكون مستقرا خلال الزمن وفي ظل المعدلات المنخفضة للتغير في القوى الشرائية العامة (التضخم أو الانكماش) فان الوحدات الاسمية للنقود تكون مستقرة نسبيا ، أيضا فان عرض واستخدام القوائم المالية يكون ابسط مع استخدام الوحدات الاسمية مقارنة بغيرها من وحدات القياس على سبيل المثال وحدات القوة الشرائية العامة الثابتة . عموما أن وحدة القياس يجب أن تكون دقيقة وقابلة للاعتماد عليها .

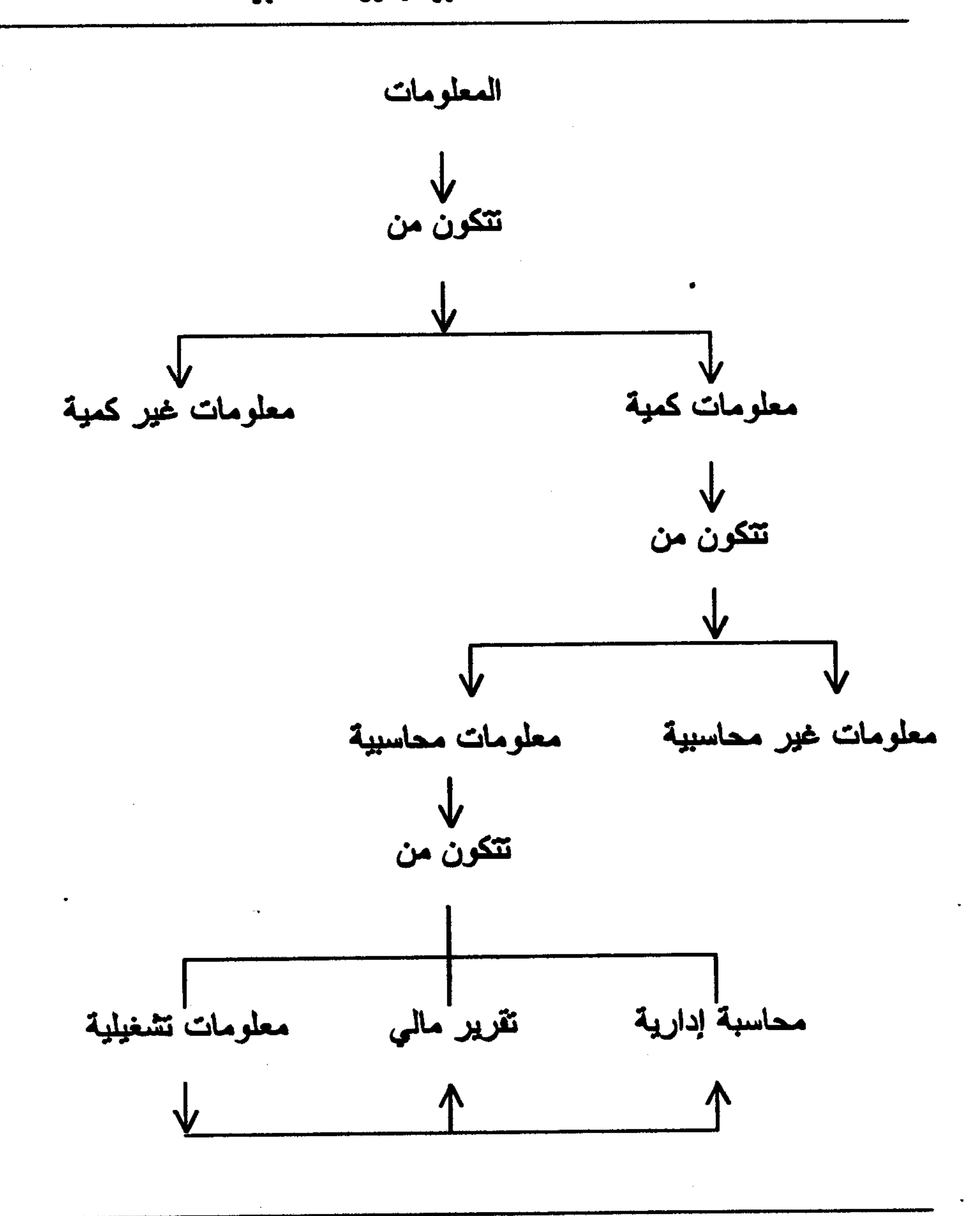
وعلى الرغم من أن القياس يجب أن يكون ذو درجة عالية من القدرة التنبؤيه . إلا أن اتجاهات المحاسبين التقليديين لاسيما في ظل الاقتصادية النامية مازالت تسير على نظام المحاسبة الوكالية ، فهي لا يتم إعدادها لتوفير معلومات عن التوقعات المستقبلية التي ستكون مفيدة في عملية اتخاذ القرار . اذلك فإن المستخدمين الخارجيين يضطرون لان يظلوا مقتنعين بالمعلومات الماضية لأغراض القيام بالتنبؤات . بوجه عام فإن العرف المحاسبي في الوقت الحالي يضع عوائق شديدة للتقدم في هذا المقام .

نظرية المعلومات Information Theory

أن المعلومات هي عبارة عن حقائق أو بيانات أو ملاحظات أو فهم أي شي آخر يضيف إلى المعرفة Knowledge ، أن عدد 1000 لا يعتبر من المعلومات ، إلا أن وجود 1000 جدول في أحد الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح في تاريخ 30 يونيو 2003 يعتبر معلومات . أن المحاسبة هي أحد أنواع المعلومات كما هو يتضح من الشكل البياني رقم (1/2) .

شكل بياني رقم (1/2)

المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية



أن الغــرض مــن المعلومات هو تمكين المنظمة من التوصل إلى وسيلة تحقيق أهدافها عن طريق استخدام مواردها ، بمعنى البشر والموارد والمعدات والآلات والأمــوال ، وفــي ظل أدبيات المحاسبة الحالية فإن المعلومات ينظر إلــيها أيضــا علــى أنها موارد Resource ، ومن هنا فإن نظرية المعلومات تــدرس مشكلة استخدامها الكف . وعموما فإن كفاءة استغلال المعلومات كأحد المــوارد يتم قياسها عن طريق مقابلة تكاليف إنتاج المعلومات بعوائدها . حيث أن التكلفة يجب أن تكون أقل من تلك العوائد، وتتضمن التكاليف عموما جمع، وتشغيل ، وتوزيع مخرجات المعلومات.

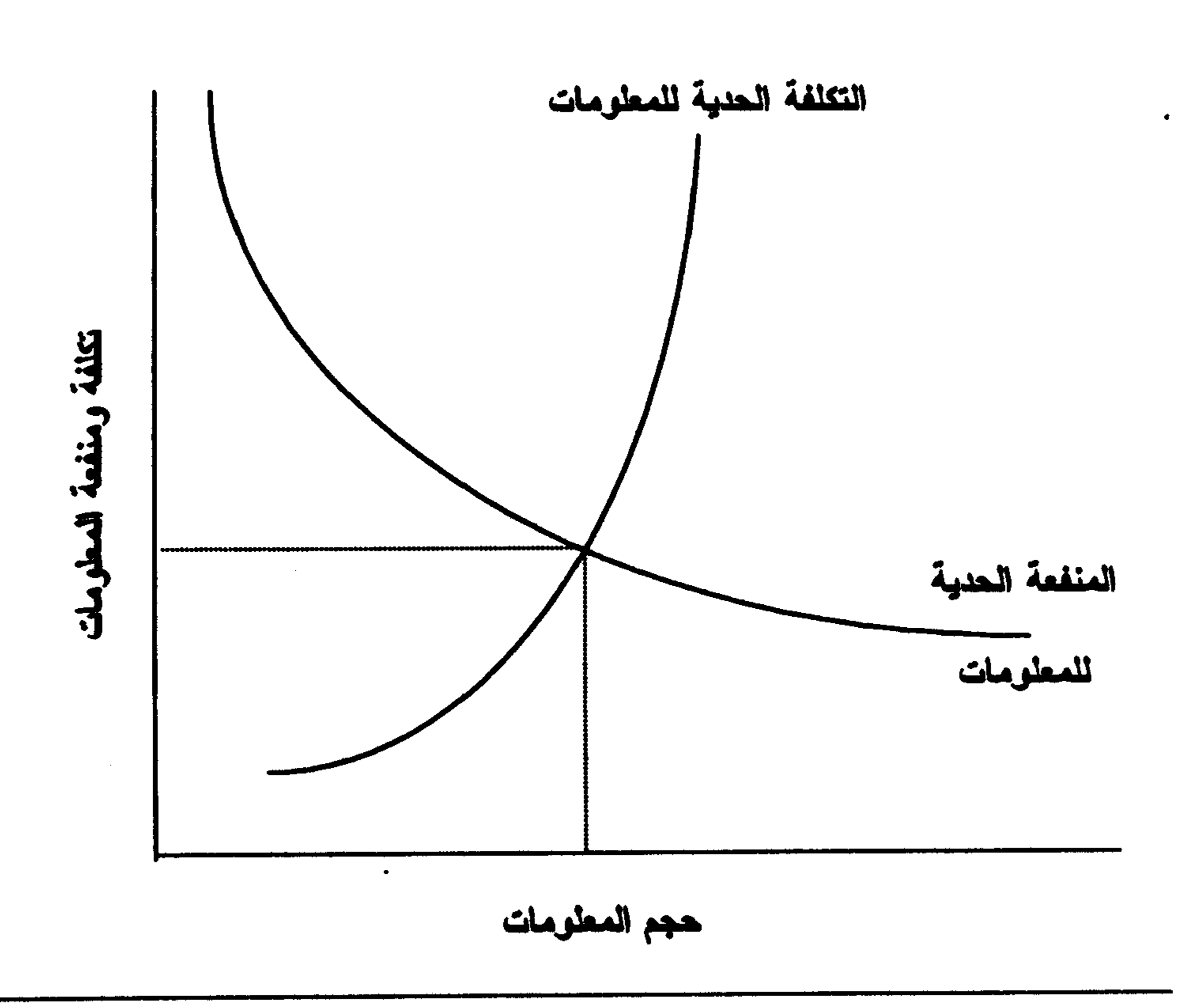
أن التكالــيف الكلــية لإنتاج المعلومات تزيد مباشرة مع حجم المعلومات الموزعــة (بالأحرى فإنها تسرع عند معدل معجل معين بسبب الحاجة لمزيد مــن أعضاء فريق العمل وأجهزة الكمبيوتر والتشغيل الإلكتروني للبيانات وما إلــى ذلــك ...) ، لذلك فان التكلفة الحدية Marginal Cost لإنتاج المعلومات تميل إلى الزيادة مع زيادة حجم مخرجات المعلومات .

أن المشكلة الهامة التي ينبغي حلها عن طريق الإدارة تتمثل في انه بسبب أن المعلومــات الإضافية Additional Information تتضمن زيادة كبيرة في الــتكلفة بشكل متناسب . فهل يجب أن يتم الاحتفاظ بمخرجات المعلومات عند حدهــا الأدنــى عن طريق المحاسب ؟ ، ويقترح التحليل عموما أن المحاسب يجــب أن يهــتم بشــكل اقــل بتدنيه تكاليف المعلومات ويهتم أكثر باكتشاف المســتوى الأمــثل لإنتاج المعلومات ، ومن الناحية النظرية من السهل أن يتم مساواة المنفعة الحدية Marginal Utility مع التكاليف الحدية لإنتاج المعلومات، أمــا فــي الواقع التطبيقي فان الأخيرة قد تكون ممكنة أما الأولي فتعتبر مهمة اكثر صعوبة .

أيضـــا فان المنفعة الحدية للمعلومات تميل إلى الانخفاض كلما تم التوسع في حجم المعلومات ، يوضح ذلك الشكل البياني رقم (1/3) .

الشكل البياني رقم (1/3)

المنفعة الحدية للمعلومات وحجم المعلومات



أن كثـــير مـــن المـــنظمات الضخمة في البلاد النامية تواجه مشكلة زيادة الإفـــراط في المعلومات ، أن قيمة المعلومات **the Value Information** تكمن فـــي اســـتخدامها النهائـــي . بمعنى وضوحها للأشخاص متخذي القرار ومدي ملاءمـــتها لـــتلك القرارات . أن حجم المعلومات الذي يقوم المحاسب بتوفيره

يجـــب أن يتم تحديده في ضوء فعاليتها في تخفيض عدم التأكد المحيط بعملية اتخاذ القرار ومن ثم يمكن توفير احتمال لتحقق جودة القرار .

بإيجـــاز فان نظرية المعلومات تقوم على أساس أن إنتاج المعلومات يجب أن يـــتم في ضوء تحليل الموازنة بين التكلفة والعائد (والتي في ضوئها تقاس العوائد الناتجة من عرض المعلومات ومقارنتها بتكاليف إنتاجها) .

1/4 مستويات المعرفة العلمية في المحاسبة

هـــناك بعـــض المحاســـبين الممارسين على وجه الخصوص يجدون أن المحاســـبة تعتـــبر فن يخدم إجراءات التطبيق العملي ، ويعارضون اعتبارها علما له مجاله وأهدافه وفروضه ومفاهيمه ومبادئه ، ويرون بالتالي أن البحث فـــي فلسفة المحاسبة ما هو إلا مضيعة للوقت ولا يفيد في تطوير المحاسبة ، حيـــث أن تطويرها حسب اعتقادهم يتم بفعل عوامل اقتصادية وقانونية وإدارية لا تملك المحاسبة إزاءها إلا أن تلبي حاجاتهم ، وما مبادئ المحاسبة في رأيهم إلا تعمـــيما للممارســـات العملية السائدة في أحد مراحل تطورها . ولاشك فإن تطـــور المحاســـبة حتى نهاية القرن التاسع عشر قد أيد توقف اعتبارها فنا ، حيـــث كان تطور المحاسبة يقوم أساسا على الممارسة العملية ، ومما أكد على انتشـــار فكـــرة أن المحاسبة فن هو تعريفها السائد في الخمسينات عن طريق المجمـــع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي يعتمد على أن المحاسبة هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث .

إلا أن المحاســـبة تعتـــبر علمـــا يتكون من عديد من المستويات المرتبطة بالـــتجريدات والتعمـــيمات ويعتمد على تقديم تفسيرات وتنبؤات من شأنها رفع المستوي المعرفى لإجراءاتها ، وعلى الرغم من عدم إمكانية الفصل بين العلم

والفــن باعتبار أن المنظور التاريخي لتطور العلوم يقوم على أن كل علم من ولــد مــن فن مناظر له ، فعلم المحاسبة قد ولد نتيجة الفن والممارسة العملية لها، وتطور ذلك العلم خلال العقود السابقة نتيجة الحاجات العملية .

فــإن المحاســبة علــم مستقل له فروضه ومبادئه ، ويتعين تحديد طبيعة المعــرفة التــي تقدمهــا المحاسبة ، ولن يتأتى ذلك بدون استعراض مراحل ومستويات المعرفة الأربعة التالية : (a) مرحلة الملاحظة والوصف والتحليل، (b) مــرحلة وضع الفروض والتفسير ، (c) مرحلة التنبؤ والتحقق من ضمن الفــروض ، (d) مرحلة وضع النظرية ، وتظهر تلك المراحل في كافة أنواع العلوم بشكل متتالي .

(a) مرحلة الملاحظة والوصف والتحليل

ظلــت المحاســبة قــرونا طويلــة مــن الزمن مهتمة بإجراءات التطبيق والممارســات العملــية دون الاهــتمام بصورة منظمة بتكوين مفاهيم محاسبية محــددة الدلالة أو بتفسير مغزى تلك الإجراءات . إلا أنه منذ الثلاثينات جرت محــاولات لتحديد مضامين المفاهيم والمصطلحات المحاسبية بهدف خلق لغة محاسبية .

حيــث كــون المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1949 لجنة المصــطلحات المحاســبية التــي ساهمت بشكل فعال في تحديد مجموعة من المفاهــيم المحاســبية – على سبيل المثال مفهوم الإيراد والتكلفة والمصروف والأصول والخصوم ، وبعد ذلك استمرت جهود تحديد المفاهيم المحاسبية حتى الوقــت الحاضــر ، حيث أشار البيان رقم (4) الصادر عام 1970 عن طريق المجمــع الأمريكــي للمحاســبين القانونيين بعنوان المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاســبية التــي تحكــم القوائم المالية للشركات ، وكذلك فقد أصدرت لجنة

معايير المحاسبة الدولية IASC في التسعينات الإطار النظري لإعداد وعرض القوائم المالية .

عمومـــا جعلت تلك الجهود المحاسبة تتجاوز مرحلة الملاحظة والوصف والتحلـــيل إلـــى تشخيص الواقع وتحديد وتقويم الإجراءات التي يتعين اتباعها إزاء مواجهة مشكلات معينة .

(b) مرحلة وضع الفروض والتفسير

يقـــوم الجانـــب التفســـيري من النظرية المحاسبية في الفروض والمبادئ المحاسبية ، ومنذ القرن الرابع حاولت الأدبيات تنظير تفسير إجراءات التطبيق العملـــي ، حيـــث تـــم وضع نظرية الملكية المشتركة **Proprietary Theory** بغـــرض تفسير الإجراءات المحاسبية وشكل ومضمون القوائم المالية التي يتم إعدادهـــا فـــي ظل سيطرة المشروعات الفردية وشركات الأشخاص ، وبتعبير أخـــر في الشركات التي تكون فيها الإدارة والتوجيه والسيطرة للملاك . كما تم وضـــع نظـــرية الشخصية المعنوية **The Entity Theory** لتفسير الإجراءات المحاســـبية وشكل ومضمون القوائم المالية المعدة في شركات الأموال ، والتي تتسم بفصل الإدارة عن الملكية كما أن الشركة تتميز بأن لها شخصية اعتبارية قانونية ومحاسبية مستقلة ، كذلك فقد تم وضع نظرية الأموال المخصصة **The Fund Theory** التـــي تفســـر الإجـــراءات المحاسبية وشكل ومضمون القوائم المالية المعدة في المنشآت الحكومية .

وقـــد تطـــورت الدراســـات النظرية حيث حاولت أدبيات المحاسبة وضع فـــروض منطقـــية فـــي شكل مصادرات وفروض **Postulates** تصلح لتفسير الممارســـة العملـــية ، علـــى سبيل المثال دراسة مونتس في عام 1961 التي جـــاءت ضـــمن سلســـلة دراســـة في بحوث المحاسبة المنشورة عن المجمع

الأمريكـــي للمحاســـبين القانونيين بعنوان المصادرات والفروض الأساسية في المحاســـبة (والتـــي تتمثل في فرض استمرار المشروع ، وفرض ثبات وحدة القياس النقدي) .

وقـــد تـــزايدت تلـــك الدراسات التفسيرية في أدبيات المحاسبة خاصة في العقـــود الأخيرة من ذلك القرن – ولاسيما محاولات وضع إطار فكري نظري يفسر إجراءات التطبيق العملي ويعمل على تطويرها حتى تتمكن المحاسبة من مواجهـــة الـــتحديات الكبـــيرة التي يفرضها تعقيد الأزمات الاقتصادية كأزمة التضخم النقدي .

(c) مرحلة التنبؤ والتحقق من صحة الفروض

أن المعلومات المحاسبية رغما أنها تقوم على الأحداث التاريخية الماضية إلا أن مـــتخذي القـــرار يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم المستقبلية – على أســـاس أنها تخفض من عدم التأكد لديهم وتفسح لهم المجال لإمكانية التنبؤ في المستقبل .

وقـــد ازدادت أهمـــية التنـــبؤ لاسيما على مستوي المستخدمين الداخليين (الإدارة) حيـــث ظهـــرت المحاسبة الإدارية ، وتطورت محاسبة التكاليف ولم تصبح مجرد تكاليف تاريخية ، حيث تخدم محاسبة التكاليف المعيارية المحددة مقدمـــا أهـــداف الإدارة في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء – باعتبارها تقوم أساســـا على التنبؤ بالتكلفة المتوقعة خلال الدورة المحاسبية عن طريق وضع معايـــير واقعية مستفيدة على خبرة الماضي والتجارب العملية وحسب ظروف الضـــبط المنهجـــي للـــتكلفة . وبغـــرض زيـــادة دقة وإمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية التنبؤيه اعتمدت المحاسبة على استخدام بحوث العمليات والأســـاليب الإحصـــائية والكمية (تحليل الانحدار Regression Analysis ،

المحاكـــاة Simulation Models) فـــي تحديد المعايير ووضع خطة الموازنة وتقييم الأداء .

ولأغراض المستخدمين الخارجيين (المساهمين، المقرضين، المجتمع ...) أصـــبحت التنبؤات الخاصة بربحية الشركات المستقبلية وأدائها المالي المتوقع يـــتم نشرها عن طريق المعدين ، وألزمت البورصة الشركات المسجلة أسهمها بنشـــر تلـــك التنـــبؤات ، كما فرض على المحاسبين القانونيين التصديق على صـــحة الفـــروض والأســـس التـــي اســـتندت إليها الشركة في إعداد تنبؤاتهم وتوقعاتهم (المعلومات المحاسبية المستقبلية) .

ولاشـــك أن أحـــد أبـــرز مداخل تكوين نظرية المحاسبة الذي يطلق عليه بـــالمدخل التنبؤي The Predictive Approach قد نشأ من محاولة تقييم طرق القـــياس المحاســـبي الـــبديلة كمقاييس الدخل مثلا ، والبحث عن مؤشر يعتمد أساســـا على اختيار طريقة من بين طرق القياس المحاسبية البديلة . حيث يتم الاعـــتماد علـــى قـــياس قابلـــية التنبؤ أساسا للاختيار ، وفي ضوء ذلك تعتبر الطريقة الأفضل هي التي توفر مقياس ذو قدرة تنبؤية أكبر تتعلق بحدث معين .

وقـــد ترتـــب علـــى استخدام المدخل التنبؤي كثير من الأبحاث المحاسبية التجريبـــية التـــي تهـــم بإمكانـــية قدرة البيانات المحاسبية في تفسير الأحداث الاقتصـــادية والتنبؤ بها قبل التنبؤ بالمبيعات والدخل بالإضافة إلى تفسير ردود الفعـــل في السوق والتنبؤ بها (التنبؤ بإفلاس الشركات ، رد فعل المساهمين في بورصة الأوراق المالية) .

(d) مرحلة وضع النظرية

أن هـــدف نظـــرية المحاســـبة هو تقديم أساس لتفسير الأحداث والسلوك المحاســـبي والتنبؤ بهما ضمن إطار نظري شامل ، فنظرية المحاسبة كما سبق

الذكـــر تمثل مجموعة من المفاهيم المترابطة التي تمثل رؤية منظمة للظواهر تقــوم علـــى تحديـــد العلاقات من خلال متغيرات بهدف التفسير والتنبؤ بتلك الظواهر .

وغنـــي عـــن القول فليس هناك نظرية محاسبية عامة أو شاملة ، فنتيجة لاستخدام مداخل مختلفة (كالمدخل الاستقرائي والمدخل الاستنباطي ، والمدخل الانتقائـــي ... الـــخ) تضـــمنت أدبيات المحاسبة عديد من النظريات المتعددة والمتنافســـة ، وقـــد أكـــد علـــى ذلك لجنة المفاهيم والمعايير للتقارير المالية الخارجـــية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة في تقريرها الصادر عام 1977 بعـــنوان إيضاح نظرية المحاسبة ومدى قبول تلك النظرية ، أن التناقص القائم بيـــن الـــنظريات المحاسبية المختلفة يعود إلى اختلافات الباحثين حول كل من تشـــخيص المستخدم وسلوكه والوسط الذي يفترض بالاستناد إليه سلوكا معينا لمعدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية .

ومـــن خـــلال مرحلتـــي التفسير والتنبؤ في المحاسبة وفي ضوء طبيعتها يتضح أن المحاسبة قد كونت نظريات متعددة متوسطة المدى **Middle Rouge Theories** تقـــدم تفســـير علميا للظواهر والإجراءات المحاسبية وتشكل بالتالي قاعدة أساسية للتنبؤ وتفيد في ترشيد إجراءات وممارسات التطبيق العملي .

فـــنظرية المحاسبة هي مجموعة من المبادئ المترابطة والتي توفر إطار مرجعي **Frame of Reference** يمكن من تقييم الممارسات المحاسبية كما أنها ترشـــد إلـــى تطوير الممارسات المحاسبية الجديدة ، من هنا يتضح أن نظرية المحاسبة تمثل قاعدة للتفسير والتنبؤ .

وتتضمن نظرية المحاسبة العناصر الثلاثة التي تقوم عليها أية نظرية هي:

(a)كـتابة الظواهر بالشفرة Encoding عن طريق تمثيلها أو التعبير عنها رمـزيا بدلالـة معيـنة – أي وفقا لعلامات أو رموز محددة ، حيث اعتمدت المحاسـبة مـنذ بداياتهـا الأولي على النسق ذو العلامات المحددة Semiotic System بإدخالهـا مفهـوم المديـن والدائـن في دفاتر اليومية ومنه وله في حسابات الأستاذ .

(b) التركيب وفقا للقواعد . حيث أن الأسلوب المحاسبي لتحديد الربح من خلال تصوير الحسابات الختامية يمثل قواعد لتحويل العلامات المحاسبية.

(c) النقل أو التحويل بالعودة إلى ظواهر عالم الواقع .

ولا شـك أن المحاسبة قد كونت مصطلحات تركيبية خاصة بها ذات دلالة معيـنة ، كما أنها تستخدم قواعد تحويل للأحداث الاقتصادية والمعاملات (في شكل من حـ/ ، إلى حـ/) .

هذا ولم تنجح المحاولات التي بذلت لتكوين نظرية مقبولة ومتعارف عليها عمومـا للمحاسـبة ، وذلـك بسـبب وجـود افتراضـات ومنهجيات مختلفة ومسـتخدمين متعدديـن . بالأحرى هناك كثير من النظريات والأطر الفكرية الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي . وكما سبق الذكر فانه حتى الوقت الحالي تركـز التأكـيد علـى المدخـل الوصفي / الإيجابي Descriptive / Positive Approach لتكوين نظرية المحاسبة ، وقد تميزت المنهجية التي تم تبينها بأنها اسـتقرائية Inductive ، وقد تركز التأكيد على الممارسات المحاسبية وفي هذا الصدد تم الإشارة إلى ما يلي :-

" أن النظريات العلمية توفر توقعات أو تنبؤات معينة بخصوص الظاهرة، وعندما تحدث تلك التوقعات فأنها يقال عليها بأنها تؤكد أو تثبت النظرية . أما

عـندما تحـدث نـتائج غير متوقعة فأنها تعتبر أمور شاذة خارجة عن القياس والتي قد تتطلب بشكل فعلى تعديل النظرية أو بناء نظرية جديدة لها ".

لذلك يجب أن تبرر النظرية أو تنفذ التطبيقات القائمة ، كما يجب أن تبرر او تدحـض التطبـيقات القائمـة ، ولاشـك أن ذلك يتم تطبيقه على النظرية المحاسـبية أيضا . أن نظرية المحاسبة يجب في ضوء ذلك أن تكون نتيجة أو محصلة لكل من عملية بناء النظرية بالإضافة إلى عملية التحقق من النظرية . أن أي نظـرية محاسـبة يجب أن تشرح وتتنبأ بالظواهر المحاسبية . وعندما تحدث مثل تلك الظواهر يمكن التحقق من النظرية ، فإذا ما فشلت النظرية في تولـيد نـتائج مـتوقعة ، فإنها يتم إحلالها عن طريق نظرية أفضل Better Theory . علـى سـبيل المـثال تـم بـذل محاولات لإحلال محاسبة التكلفة التاريخـية Historical Cost Accounting نتيجة وجود معدل مرتفع للتضخم عن طريق محاسبة التكلفة الجارية Current Cost Accounting (في المملكة المـتحدة) أو أي نـوع آخـر أنـواع من محاسبة الإحلال Replacement Accounting .

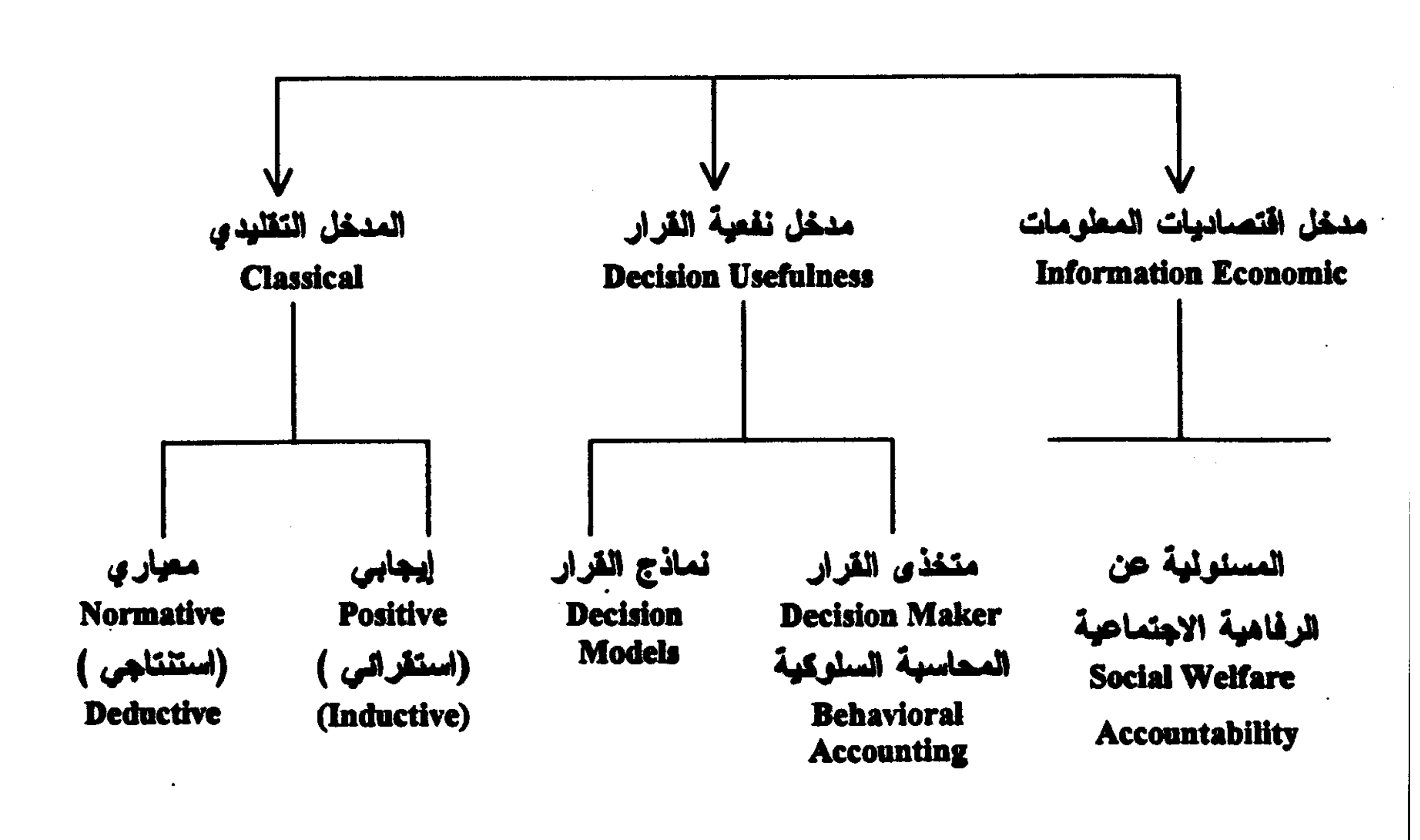
إلا أن ذلك الخط لم يتم اتباعه بدقة في المحاسبة رغما عن ذلك ، حيث تم اسـتخدام مدخلين بدلا من ذلك هما المدخل التقليدي Traditional Approach والمدخـل الجديـد New approach ، فـي ظل المدخل التقليدي لبناء نظرية المحاسبة يتم اعتبار كل من التطبيق (الممارسة) والتحقق المحاسبي مترادفين بيـنما في ظل المداخل الجديدة لبناء نظرية المحاسبة تم بذل محاولات للتحقق منطقـيا وتجريبيا من النظرية . أن بناء نظرية المحاسبة تنبع من الاحتياجات الخاصة بتوفير منطق لما يفعله المحاسبون أو لما يتوقع أن يفعلوه ، ولذلك فان

عملـية بـناء نظـرية للمحاسـبة يجب أن يتم إتمامها عن طريق التحقق من النظرية أو التحقق من صحة النظرية Theory Verification or Validation.

ويكـون مـن الأهمية بمكان استعراض مختصر لما أصدرته لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية في إيضاحها عن نظرية المحاسبة على النحو الموضح في الشكل رقم (1/4) .

شكل رقم (1/4)

المداخل السائدة لتكوين نظرية المحاسبة



ويجب الإشارة إلى أن تلك المداخل ليست مستقلة عن بعضها البعض ، حيث قد يتم استخدام أكثر من مدخل واحد في تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية .

كما أن المداخل الجديدة مازالت في مرحلة التطور ، وسوف تأخذ وقتا قبل أن يتم قبولها عن طريق العالم المحاسبي ، وبسبب التغيرات في البيئة وتطور الأساليب الحديثة المتقدمة لتحليل وتفسير المداخل القديمة فسوف يتم إحلالها عن طريق أساليب جديدة خلال فترة زمنية معينة .

5/1 المداخل التقليدية في تكوين نظرية المحاسبة

The Traditional Approaches to Formulate Accounting Theory

عند البحث في طبيعة النظرية المحاسبية يتعين الاعتراف بعدم وجود نظرية محاسبية شاملة ، حيث أن الواقع يظهر نظريات محاسبية صغيرة أو متوسطة المدى Middle Range ، وأن هذه النظريات المختلفة المتنافسة قد نجمت عن استخدام مداخل مختلفة .

هذا ويمكن تصنيف المداخل المختلفة لتكوين نظرية محاسبية إلى مداخل تقليدية قديمة نسبيا والتى لاقت قبولا كبيرا ، ومداخل حديثة نسبيا مازالت قيد المناقشة والتطوير . وتنقسم المداخل التقليدية بدورها إلى مداخل غير نظرية ومداخل نظرية شاملة وجزئية متوسطة المدى على النحو التالى :-

(1) مداخل غير نظرية

(a) المدخل البراجماتي .

(b) المدخل السلطوي .

(c) مدخل نظرية الحسابات .

(2) مناهج نظرية شاملة

(a) المنهج الاستقرائي .

(b) المنهج الاستنباطي .

(3) مداخل نظرية متوسطة المدى ، وجزئية

(a) المدخل الأخلاقي .

(b) المدخل الاجتماعي .

(c) المدخل الاقتصادي .

(d) المدخل الانتقائي .

(1) مداخل غير نظرية :

تعانـــي المداخل غير النظرية – كما توضح تسميتها – من غياب الأسس الـــنظرية ، أو الإطـــار النظري الذي يسمح بمعالجة منظمة وشاملة للمشكلات وبتقيـــيم الحلـــول المطروحة مع خلق اتجاه نحو التطوير . ولعل أهم المداخل غـــير الـــنظرية هـــي المداخل الثلاثة التالية : المدخل البراجماتي ، والمدخل السلطوي ، ومدخل نظرية الحسابات .

(a) المدخل البراجماتي Pragmatic Approach

يتسم المدخل البراجماتي لتكوين نظرية المحاسبة بأن الحلول والإجراءات المحاســبية المقــترحة يجب أن تنسجم وتتطابق مع ممارسات عالم الواقع وأن هــذه الحلــول والإجــراءات يجــب أن تكــون مفيدة . ويتم اختيار المبادئ والإجــراءات والمعلومـــات المحاســبية وفقـــا لمدى فائدة استخدامها ، أي أن المعلومـــات بشـــكل عـــام يجب أن تكون مفيدة لمتخذي القرارات . ووفقا لهذا المنظور فإن بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة والذي اقترح معيار المنفعة

وقابلـــية الإجـــراء والتحقيق بديلا عن مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة قد اعتمد المدخل البراجماتي في تكوين النظرية [1].

أن ذلـــك المدخـــل يقوم على تكوين نظرية تتفق مع ممارسات وتطبيقات الواقـــع الحقيقي ، ففي ظل ذلك المدخل فإن الأساليب والمبادئ المحاسبية التي تـــم تبنيها يتعين أن تكون نافعة للمجموعات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاســـبية ، كمـــا أنهـــا يجب أن تكون ملائمة لعمليات اتخاذ القرار ، فذلك المدخل يعتبر منهج للمنفعة Utility Approach حيث أنه يحاول أن يقدم حلول تطبيقية .

(b) المدخل السلطوي الرسمي Authoritarian Approach

يســـتخدم ذلـــك المدخـــل لتكويـــن نظرية محاسبية عن طريق الاتحادات والتنظـــيمات المهنـــية – مثل مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز أو المجمـــع الأمريكـــي للمحاسبين القانونيين ، والمنظمات شبه الحكومية – مثل لجـــنة تنظيم وتداول الأوراق المالية (البورصة) SEC وهيئة معايير المحاسبة المالـــية FASB ، وهيـــئة معايـــير المحاسبة الحكومية GASB – التي تصدر تعليماتها وقراراتها لتطبق بسلطة القانون أو الهيمنة على الممارسة الجارية .

---

[1] البراجماتية حركة فلسفية ظهرت في بدايات القرن الحالي في أمريكا وارتبطت خاصة بأسماء وليام جيمس (W.James) وجون ديوي (J.Dewey) وشيلر (F.G.S.Schiller) وبيرس (Ch. Peirce) . ورغم اختلافات المذكورين ، فقد اتفقوا على معارضة أي نوع من مذهب المطلق ، ولاسيما المثالية المطلقة. وتنطلق البراجماتية في خلفيتها الفلسفية من السعي إلى زيادة رفاه وسعادة الفرد أو المجتمع باعتماد معيار المنفعة أو الفائدة العملية دون وجود أسس نظرية لتحقيق ذلك ، وترتكز البراجماتية على النقاط التالية (a) أن معاني الأفكار كلها إنما تكون في نتائجها العملية . (b) إن وظيفة الفكر هي أن يكون أداة للتكيف ومرشدا للسلوك . (c) أن المعيار الأول للحقيقة هو النتائج العملية للاعتقاد .

أن ذلـــك المدخل يتكون من إصدارات ونشرات Pronouncement لتنظيم الممارســـات والتطبـــيقات المحاسبية ، ففي ظل البلاد المتطورة فإن تطبيقات المحاســـبة والـــتقرير المالي يختلفان بشكل كبير ، وذلك المدخل له خصائص ومنفعته الخاصة حيث يحاول أيضا أن يوفر حلول عملية .

لا يوجـــد حد فاصل بين المدخل البراجماتي والمدخل السلطوي ، فغالبا ما يـــتداخل المدخـــلان وتستخدم التسميات كمترادفات . فمن الواضح أن المدخل الســـلطوي يســـعى أيضا مثل المدخل البراجماتي إلى إصدار حلول وإجراءات عملـــية مفيدة وقابلة للإجراء أو التحقيق . فكلا المدخلين ينطلق من أن نظرية المحاســـبة والإجـــراءات الناجمة عنها يجب أن تكون نافعة وأن معيار المنفعة هـــو الـــذي يشكل هيكل ومضمون القوائم المالية ويمثل بالتالي أداة الربط بين النظرية والواقع .

ورغمـــا عن ذلك لم يحقق كل من المدخل البراجماتي والمدخل السلطوي نجاحـــا فـــي تكوين نظرية محاسبية . فرغم أن المدخل البراجماتي قد نبع من الســـلطات المحاســـبية في الماضي ، حيث أشارت الأدبيات الى أن محاولات إزاحـــة أو علـــى الأقـــل تخفيض التنافس بين الإجراءات والمبادئ المحاسبية المقـــبولة فـــي الحـــياة العملية مازالت غير مرضية كما أنه من الواضح الآن استنادا إلى خبرة الماضي أن المدخل البراجماتي وحدة لن يحل مشكلة التنافس بيـــن المبادئ المحاسبية المقبولة . ومع ذلك فإن المحاولات العملية البراجماتية أو الســـلطوية يجب ألا تستبعد لأنها غير نظرية ، فالمداخل العملية ضرورية لأية نظرية ذات فائدة إجرائية Operational Utility .

(c) مدخل نظرية الحسابات " Theory of Accounts "

يعتبر ذلك المدخل أحد فروع المدخل البراجماتي أو العملي . حيث ارتكز مدخل نظرية الحسابات على ترشيد وعقلنة أسلوب مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج منذ كتاب لوقا باسيولي 1494 .

إن مدخل نظرية الحسابات يرشد اختيارات الإجراءات والممارسات المحاسبية ، وذلك انطلاقا من مفهوم المحافظة على المعادلتين المحاسبيتين الأساسيتين: معادلة الميزانية الأصول=(الخصوم + حقوق صاحب المشروع) ، ومعادلة الربح المحاسبي الربح المحاسبي = (الإيرادات – المصروفات) .

إن هاتين المعادلتين اللتين تمت صياغتهما في مدخل نظرية الحسابات قد قادتا التطور المحاسبي لدي المجمعات العلمية المحاسبية نحو اتجاهين مختلفين هما :- (1) اتجاه يركز على الميزانية العامة أو المركز المالي للمشروع باعتباره الأساس لخدمة المستخدمين ، (2) واتجاه يركز على قائمة الدخل . ولقد ساد الاتجاه نحو الميزانية في بداية نشوء وتطوير المبادئ المحاسبية ثم تراجع لصالح الاتجاه نحو قائمة الدخل .

وفي جميع الأحوال ، فإن مدخل نظرية الحسابات ، مثله مثل المدخل البراجماتي أو المدخل السلطوي ، يعاني بدورة من غياب الأسس النظرية .

(2) مناهج نظرية شاملة The Comprehensive Theoretical Approaches

يتكون ذلك المدخل من مدخلين هما :-

(a) المدخل الاستقرائي .

(b) المدخل الاستنباطي .

(a) المدخل الاستقرائي Inductive Method

تـــم الإشـــارة إلى مستويات المعرفة العلمية في العلوم المحاسبية ، كما تم تحديــد مـــراحل تطـــور المعـــرفة – انطلاقا من المنهج التجريبي أو المدخل الاســـتقرائي في تكوين النظرية أيضا – بأربع مراحل هى : مرحلة الملاحظة والوصف والتحليل ومرحلة وضع الفروض والتفسير ، ومرحلة التنبؤ والتحقق من صحة الفروض ، وأخيرا مرحلة وضع النظرية .

وانســـجاما مـــع هذه المراحل الأربع يعفي المدخل الاستقرائي في تكوين الـــنظرية البدء بدراسة وتحليل وفحص الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة ، ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسر الظاهرة ، ثم اختبار هذه الفروض تجريبيا ، فإن ثبتت صحة فرض ما ، أصبح هذا الفرض مبدأ أو قانونا عمليا، وإلا فقـــد الفـــرض قيمـــته العلمية . ويتطلب هذا الوضع الأخير إدخال يعض التعديلات على الفروض أو رفضها بالكامل والبحث عن فروض جديدة مفسرة وإجـــراء الـــتجارب مـــن جديد للوصول إلى فروض صحيحة تفسر الحقائق الملموسة . وأنه يستخدم المدخل الاستقرائي بشكل واسع في العلوم الطبيعية ، كمـــا جرت قديما وتجري حديثا محاولات لتطبيقه في العلوم الاجتماعية (علم الـــنفس ، علـــم الاقتصاد ، علم الاجتماع ، علم المحاسبة ...) وذلك بمحاولة التحديد Quantification للظواهر الاجتماعية وإجراء التجارب وجمع البيانات الإحصـــائية للوصـــول إلـــى مـــبادئ أو قوانين عامة عن طريق تحليل نتائج الملاحظات أو التجارب أو البيانات الإحصائية وتحديد درجة احتمال وقوعها . وبذلـــك يـــرى مؤيـــدو المدخـــل الاســـتقرائي أو أصـــحاب النزعة الطبيعية Naturalistic أن دراسة المجتمع تخضع لقوانين مشابهة لتلك التي تخضع لها دراســـة الطبيعة وأن تطبيق المدخل الاستقرائي في العلوم الاجتماعية سيؤدي

إلــى توجههــا نحــو الموضــوعية واستبدال الكيفيات بالقياس الكمي الدقيق ووضوح لغتها ودقة مصطلحاتها .

ومن الواضح أن المدخل الاستقرائي يسمح بالتحقق من حقيقة – أي صحة أو خطأ – القضايا والمسائل المطروحة وذلك عن طريق تحقيقها تجريبيا دون الاعــتماد علــى قضــايا أو مسائل أخرى مسلم بها كما هو الحال في المدخل الاســتنباطي . فالحقيقة وفق المفهوم الاستقرائي تعتمد على ملاحظة عدد كاف مــن الظواهر ، وكلما ازداد عدد الظواهر المدروسة ، ازدادت درجة الثقة في الاســتدلال الاســتقرائي . ويشبه ذلك حال القضايا والمقولات المحاسبية التي تسمح بتحديد إجراءات محاسبية محددة عن طريق الاستدلال الاستقرائي فإنها تخضــع لقوانيــن الاحــتمالات وتظهر استدلالا احتماليا معينا وفق درجة ثقة معيــنة. بيــنما يتضــح أن القضــايا والمقولات المحاسبية التي تسمح بتحديد إجــراءات محاســبية محددة عن طريق الاستنتاج الاستنباطي تظهر استنتاجا حتميا أو مطلقا .

لقد اعتمدت أدبيات المحاسبة على ملاحظة الممارسات المحاسبية الجارية لاقــتراح إطــار نظري للمحاسبة . أن الهدف الأساسي الذي يحكم الدراسات الاســتقرائية هو تشخيص الممارسات الجارية في محاولة لترشيدها وتطويرها وليس بهدف المحافظة عليها .

وغنى عن البيان فإنه طبقا للمدخل الاستقرائي في المحاسبة يتم فى ضوء الملاحظات والقياسات الخاصة **Particular Observations Measurements** التوصل إلى استنتاجات معممة **Generalized Conclusions** وتأسيسا على ذلك فأن المدخل الاستقرائي فى المحاسبة يبدأ مع ملاحظة المعلومات المالية لمنشأة الأعمــال ويــتم التواصــل بعــد ذلك لتبين وجود أساس يشير إلى العلاقات

المـــتكررة الـــتى تفـــيد وجود تعميمات Generalization ومبادئ Principles للمحاسبة . ولذلك فان المعلومات المحاسبية والمالية تمثل العلاقات المتكررة ، وتـــؤدى إلى تكوين مسلمات ومبادئ ، أن المدخل الاستقرائي لتكوين النظرية يتضمن أربعة خطوات أساسية هى:-

1- ملاحظات وتسجيل كافة الملاحظات .

2- تحليل وتصنيف تلك الملاحظات لاكتشاف العلاقات المتكررة .

3- الاشتقاق الاستقرائي للتعميمات والمبادئ المحاسبية من تلك الملاحظات التى تصور العلاقات المتكررة .

4- اختيار التعميمات .

وفى ظل ذلك المدخل الاستقرائي فان حقيقة أو كذب الافتراضات يجب أن يـــتم اختـــباره تجريبـــيا ، الأمـــر الذى يتطلب ملاحظة عدد كافي من حالات العلاقات المتكررة .

وقـــد اعـــتمدت أدبيات المحاسبة على ملاحظات الممارسة المحاسبية فى اقـــتراح إطار فكرى نظرى للمحاسبة ، وقد اعتمدت الأدبيات المحاسبية ذات الصـــلة بذلـــك المدخـــل بممنطقة الممارسة المحاسبية للتوصل إلى استنتاجات نظرية .

وجدير بالذكر أنه بينما يبدأ المدخل الاستنباطي بالافتراضات العامة ، فأن تكوين الافتراضات غالبا ما يتم عملها عن طريق التبرير الاستقرائي في ضوء المعرفة والخبرة بالممارسة المحاسبية .

ويتعيـــن الذكر أيضا بأنه من أجل تطوير نظرية للمحاسبة يتم تطبيق كل من المدخلين ، حيث تشتق المبادئ عن طريق اتباع أحد العمليات الاستنباطية

Deductive Process ، فـــي حين أن الافتراضات العامة يتم تكوينها من خلال عملية استقرائية Induction Process . ويتم استخدام مزيج من المدخلين عن طريق معظم كتاب المحاسبة .

(b) المدخل الاستنباطي Deductive Method

يعتـــبر المـــنهج الاســـتنباطي الوجه الأخر للمنهج الاستقرائي حيث يعتبر المدخـــل الاســـتباطي قوامة العقل والتفكير المنطقي ، أما المدخل الاستقرائي فقوامه الملاحظة والتجربة ، وفى المدخل الاستباطي يتم الانتقال من العام إلى الخـــاص، أمـــا فـــي المدخـــل الاستقرائي يتم التحول من الخاص إلى العام . وبصـــفة عامة فى ظل المدخل الاستنباطي ينتقل الباحث من قضايا عامة مسلم بهـــا إلى قضايا أخري تنتج عنها بالضرورة دونما حاجة لإجراء التجارب ،أى أن جوهـــر هـــذا المدخـــل هـــو مقدمات مسلم بها ثم استخراج نتائج من هذه المقدمـــات عن طريق الاستنباط المنطقي أو ما يسمى بالقياس . وجدير بالذكر أنـــه لا يوجـــد فى هذه الطريقة دليل حسي ملموس على صدق النتائج ، وإنما تكتســـب النـــتائج صـــفة الصـــدق إذا توفر عاملان اثنان هما :- (1) صحة المقدمات ومدى قبولها بصفة عامة ، (2) سلامة أسلوب القياس أو الاستنباط . فـــإذا تطـــرق الشـــك إلـــى أحد هذين العاملين . كما لو كانت المقدمات غير صـــحيحة أو كانـــت طريقة القياس خاطئة ، فأن الشك ينتقل بدورة إلى النتائج التي يتوصل إليها الباحث .

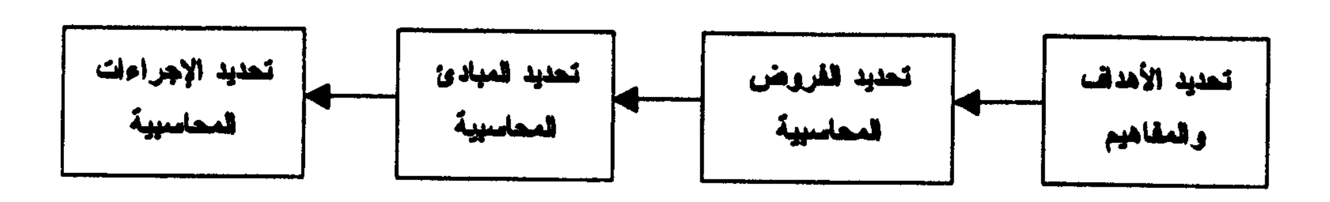
ويـــبدأ المدخـــل الاســـتنباطي بالمقدمات الكبرى والصغرى حول الوسط المحاســـبي ثـــم يشتق منها منطقيا مبادئ محاسبية تمثل دليلا أو أساسا لتطوير الإجـــراءات والممارســـات المحاســـبية ،فإذا فرض أن المقدمات حول الوسط المحاســـبي تشـــمل أهـــداف المحاســـبة والمصادرات أو الفروض المحاسبية

Postulates معـــا ، فأن الخطوات التالية اللازمة للاستنباط هي :- (1) تحديد أهـــداف البـــيانات والـــتقارير المالـــية ، (2) اختـــيار المصادرات والفروض المحاســـبية ، (3) اســـتنباط المـــبادئ المحاســـبية ، (4) تطويـــر الإجراءات والممارسات المحاسبية استنادا إلى المبادئ المستنبطة .

ويوضـــع الشـــكل التالى رقم (1/5) المنهج الاستنباطي المتبع فى تكوين نظرية المحاسبة .

شكل رقم (1/5)

المنهج الاستنباطى



وفـــى ظـــل الـــنظرية المحاسبية المكونة طبقا للمدخل الاستنباطي ترتبط الإجـــراءات المحاســـبية بالمبادئ ، وهذه بدورها ترتبط بالفروض التى ترتبط بـــالأهداف ، أي أن هـــيكل نظـــرية المحاسبة عبارة عن تتابع أو تسلسل من الأهـــداف إلى المصادرات أو الفروض إلى المبادئ وأخيرا إلى الإجراءات ، وأن كـــل ذلـــك في نهاية الأمر يعتمد على مضمون أهداف المحاسبة وأهداف الـــتقارير المالـــية ، وأنه إذا كانت الأهداف صادقة فيجب أن تكون الإجراءات صـــادقة أيضا – بافتراض صحة المدخل الاستنباطي وعلى ذلك يصبح اختيار النظرية أمرا ضروريا .

وعموما يبدأ ذلك المدخل في المحاسبة بتحديد الفروض الأساسية Basic Propositions ثم يتواصل ويتقدم لاشتقاق استنتاجات منطقية Logical Conclusions، ويؤكد ذلك المدخل على ما ينبغي أن يكون What ought to be، بعبارة اخرى يبدأ ذلك المدخل فى المحاسبة بالفروض المحاسبية الأساسية Basic Accounting Propositions (والمقدمات Premises ، ويتواصل ويتقدم ليشتق بوسيلة منطقية المبادئ المحاسبية Accounting Principles التى تعتبر بمثابة إرشادات Guides وقواعد Bases لتطوير أساليب المحاسبة) . ووفقا لذلك المدخل يتم الذهاب من العام إلى الخاص Go from the general to the particular ، وتتضمن الخطوات المستخدمة فى اشتقاق المدخل الاستنتاجى فى المحاسبة عادة ما يلى : -

1- تحديد أهداف القوائم المالية .

2- اختيار المصادرات Postulates والفروض Propositions أو المقدمات المنطقية Premises المحاسبية الأساسية .

3- اشتقاق المبادئ Principles المحاسبية .

4- تطوير الأساليب Techniques المحاسبة .

ولذلك فان التتابع يتمثل في الأهداف والمسلمات والمبادئ والأساليب . حيث يجب أن يتم تكوين أهداف المحاسبة على نحو سليم . ويتأسس الهيكل الكامل لنظرية المحاسبة على تلك الأهداف .

ويمكن اختيار النظريات الاستنباطية من خلال أربعة أمور هى :

(a) مقارنة الاستنتاجات مع بعضها البعض بهدف اختبار الاتساق Consistency الداخلى فى النسق ، أى التأكد من عدم وجود تناقض ذاتى فى النسق .

(b) البحـــث عن الشكل أو الصورة المنطقية للنظرية بهدف تحديد طبيعتها : هـــل هـــى نظـــرية تجريبـــية أو نظرية علمية أو تمثل تحصيل حاصل Tautological ، حيـــث مـــن الممكن أن تندس قضية كاملة تنطوى على تحصـــيل حاصـــل دون أن تكتشـــف ، وهنا يوضح التحليل المنطقى أن الكاتب لا يفعل شيئا سوى أن يصرح بما كان ضمنيا فى لفظ الموضوع.

(c) إجـــراء المقارنة مع نظريات أخرى لتحديد فيما إذا كانت ستقدم مساهمة علمية تجتاز مختلف الاختبارات .

(d) وأخـــيرا اختبار النظرية تجريبيا عن طريق الاختبار التجريبى لتطبيقات نتائجها المشتقة منها .

أن الخطـــوة الأخيرة ضرورية لتحديد كيفية وقوف النظرية تجاه المطالب العملـــية ، فإذا كان تنبؤها مقبولا اعتبرنا النظرية محققة Verified فى الوقت الحالى ، أما إذا كان التنبؤ مرفوضا فإن النظرية تعد مفندة Falsified .

وعمومـــا فـــأن أى نظرية لا يمكن أن تكون بمعزل عن التطبيق ، حيث يتعين أن تكون ملائمة للممارسة العملية لتحديد ما هو المدى الذي تتطابق معه تلك الممارسات مع النظرية . وإذا ما كان هناك اختلاف فان الأمر يتطلب أما تغيـــير التطبـــيقات والممارسات أو تعديل النظرية (أو نبذها) ، أن الاختبار الســـليم للـــنظريات الاستنتاجية لذلك يعتبر أمرا ضروريا . هذا ويعتمد مجلس معايـــير المحاسبة المالية FASB وكثير من واضعى النظريات على اتباع ذلك المدخل الاستنباطي عند تكوين نظرية المحاسبة .

(3) مداخل نظرية متوسطة المدى أو جزئية

تتضــمن تلك المداخل أربعة مداخل أساسية يمكن استعراضها على النحو التالى :-

(a) المدخل الأخلاقي The Ethical Approach

يجــب ألا يؤخـذ ذلك المدخل كمدخل مستقل لبناء نظرية المحاسبة . ففى الحقــيقة فــان الجانــب الأخلاقي يؤخذ دائما فى الحسبان عند تكوين نظرية المحاســبة تأسيسا على مداخل أخرى . تلك المداخل الأخرى كما سبق الإشارة تعتــبر مــتداخلة ومعتمدة على بعضها البعض . أن المدخل الأخلاقي الخاص بنظرية المحاسبة يضع تأكيد على مفاهيم الوضوح والعدالة والصدق و الحقيقة Fairness , Justice and Truth الــتى يتم النظر إليها على أنها تمثل المحور الأساسي للمدخل الأخلاقي .

وقــد استخدمت الأدبيات تلك المفاهيم على أنها تمثل المعايير الرئيسية فى تكويــن نظرية المحاسبة . ويقصد بمفهوم العدالة Justice بالمعالجة المتكافئة المنصــفة Equitable Treatment لكافة الأطراف المعنية ، حيث يتم إطلاق تعبــير اصــطلاح حقيقــية Truth بالقوائم المالية المحاسبية الصادقة والدقيقة الخالــية مــن أية تحريفات . ويشير مصطلح عدالة ووضوح Fairness إلى المفهــوم الأساســي المرتــبط بأن البيانات المحاسبية يجب أن تكون واضحة وعادلة Fair وغير متحيزة ومتجردة دون خدمة مصالح خاصة .

أن الغــرض من وجود مثل تلك المؤشرات الأخلاقية يتمثل فى التأكد من أن الــتقارير والقوائم المحاسبية لا تخضع لأي تأثير غير مناسب أو تحيز غير ضروري . وقد تم اعتبار أن تلك المفاهيم الأخلاقية الثلاثة تعتبر متكافئة ، أن

مفهوم الوضوح Fairness قد اصبح نمط أخلاقي ضمني يوحي بأنه ليس هناك أي فرد وخاص أو مجموعة خاصة من الأفراد توضع فى الذهن عند إعداد أو التقرير عن البيانات المالية ، بمعنى عدم وضع أو عدم تفضيل مصلحة الإدارة أو حملـــة الأسهم عن مصالح كافة مجموعات مستخدمى التقارير المالية حيث يجب أن يؤخذ كل ذلك فى الحسبان بتوازن صحيح .

أن تقاريـــر المـــراجعة غـــير المقيدة للمراجعين يتعين أن تنص على أن القوائـــم المالية المرفقة تمثل صوره صادقة وعادلة True and Fair عن حالة أو أعمـــال الشـــركة خـــلال الفترة محل المراجعة . أن مؤشر صدق التمثيل Representational Faithfulness قـــد تم قبوله باعتباره بمثابة الجودة المحاسبية Accounting Quality عـــن طـــريق مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، الـــذى يعـــنى انـــه يجـــب أن يكون هناك تناظر أو اتفاق بين مقياس الوصف والظاهرة التى تقوم بتمثيلها .

أن مصـــطلحات مـــثل صادق وعادل يتعين ذكرها على وجه التحديد فى تقاريـــر المراجعة ، بالإضافة إلى تعبير المراجع عن الالتزام بمبادئ المحاسبة المقـــبولة والمـــتعارف عليها (GAAP) ومعايير المراجعة المقبولة والمتعارف علـــيها (GAAS) أن الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC قد اصدر أيضا إرشادا للمـــراجعة عـــن المعايير الأخلاقية التى يقترح الالتزام بها عن طريق أعضاء الاتحاد- بمعنى المؤسسات المهنية فى البلدان المختلفة .

وعلـــى الرغم من أن العدالة Fairness تعتبر هدف مرغوب فيه عند بناء نظـــرية المحاسبة ، فان العيب الأكبر للاعتماد الرئيسى على المدخل الاخلاقى الخـــاص بنظرية المحاسبة يتمثل فى فشله فى توفير أساس سليم لتطوير مبادئ محاسبية مقبولة أو لتقييم المبادئ المقبولة فى الوقت الحالى .

(b) المدخل الاجتماعي Sociological Approach

لقـد اصـبح المدخل الاجتماعى معترفا به بشكل متزايد ، حيث إذا كانت هناك آثارا اقتصادية لانشطة الشركات فان لها أيضا أثار اجتماعية . أن الأثر الاقتصـادى للشركات يتم قياسه والتقرير عنه باستخدام طرق محاسبية مالية ، ومـع ذلـك فلـيس هناك أية طرق أو معايير مقرره قد تم تحديدها لقياس و التقرير عن الأداء الاجتماعى للشركة .

أن المدخـل الاجـتماعى يؤكد على الأثر الاجتماعي لأساليب المحاسبة . وهو يتأسس على مفهوم المصلحة الاجتماعية Social Welfare . أن المحاسبة طـبقا للمدخل الاجتماعى تشير إلى أن المبدأ أو الأسلوب المحاسبى سوف يتم تقييمه من حيث القبول على أساس التقرير عن أثاره على كافة المجموعات فى المجـتمع . أن القـيم الاجتماعـية المقـررة تسـتخدم كمعيار لتحديد نظرية المحاسبة. أن مدخل المحاسبة الموجة على أساس القيمة الاجتماعية Social – Value – Oriented accounting بتأكـيدها على القـياس الاجتماعى Social Measurement واعـتمادها علـى القيم الاجتماعية Social Value والتزامها بمعـيار المصلحة الاجتماعية Social Welfare Criterion سوف تلعب دورا رئيسيا فى تكوين نظرية المحاسبة .

أن المدخل الاجتماعى فى تكوين نظرية للمحاسبة قد أدى إلى تطوير نظام فـرعى محاسـبى جديد ، يعرف بالمحاسبة الاجتماعية الاقتصادية – Social Economic Accounting . أن الهدف الرئيسي للمحاسبة الاجتماعية والاقتصادية يتمـثل فـي تشجيع تفعيل منشآت الأعمال – في نطاق سوق حر للمحاسبة في الـتقرير عـن اثر أنشطتها الإنتاجية الخاصة على البيئة الاجتماعية من خلال القياس والتدويل (التفعيل الدولي) والإفصاح في قوائمها المالية . إلا أن هناك

أدراك مـــتزايد بالمسئولية الاجتماعية Social Responsibility عن طريق منشآت الأعمـــال والتنظـــيمات الأخرى ، ومن ثم كانت هناك حاجة للمحاسبة والتقييم عن اثر البرامج الاجتماعية للشركة .

بوجه عام يصعب بناء نظرية محاسبية نظرا لصعوبة التحديد الموضوعي للأهـــداف والقـــيم الاجتماعية لكافة أعضاء المجتمع ، أي يصعب إيجاد نسق مقـــبول مـــن الأهداف الاجتماعية كميا ، ويصعب تحديد المعلومات المحاسبية والاجتماعية – التي يحتاجها صانعو السياسة الاجتماعية ، ومع ذلك فأنه يمكن فـــي بعـــض الحالات توقع تأثيرا اجتماعيا معينا لبعض القرارات والإجراءات المحاسبية .

فعن طريق تحليل التكلفة الاجتماعية والمنفعة الاجتماعية Cost - Benefit Analysis قد يتضح أن صناعة معينة لا تتحمل جميع التضحيات التي يتحملها المجـــتمع فـــي سبيل قيام هذه الصناعة ، في مثل هذه الصناعات يتضح جزءا مـــن التكلفة القومية يتحمل أعبائها أشخاص آخرون ، وأمثلة على زيادة التكلفة الاجتماعـــية عن التكلفة الخاصة يمكن إيجادها في تلوث مياه الشرب والهواء الـــناتج عـــن تشـــغيل المصـــانع وما يستلزمه من تحميل الدولة أعباء تجنب الأخطـــار الـــناتجة ، كذلـــك توجد في التعويضات عن حوادث العمل التي لا يدفعهـــا بالكـــامل صاحب رأس المال لذلك قد يكون هدف السياسة الاجتماعية اعـــتمادا مـــبدأ الســـببية فى تحميل هذه التكلفة الاجتماعية بتحويلها إلى تكلفة الاجتماعية الناجمة عن تلوث البيئة .

أن نظـــريات المحاسبة الاجتماعية تعتبر بداية فى الوقت الحاضر ، حيث تســـتلزم نظـــرية المحاســـبة الاجتماعية Social Accounting Theory بيان

الأهــداف ومجموعة المفاهيم الاجتماعية الملائمة وطرق القياس بالإضافة إلى الهيكل الخاص بتقرير وتوصيل المعلومات للأطراف المهتمة والمعنية .

(c) المدخل الاقتصادي Economic Approach

اذا كــان المدخــل الأخلاقــي يركز على مفهوم العدالة Fairness ، وأن المدخل الاجتماعي يركز على مفهوم المصلحة الاجتماعية Social Welfare ، فــإن المدخــل الاقتصادي فهو يركز على مفهوم المصلحة الاقتصادية القومية العامــة General Economic Welfare . أن الاختيار بين الأساليب المختلفة يعتمد في ظل ذلك الأسلوب في أثره على المنتج الاقتصادي القومي.

أن المدخــل الاقتصــادي علــى المستوى الكلى Macro – Economic Approach كمدخــل وصــفى Descriptive ســوف يحــاول أن يشرح اثر إجــراءات الــتقرير البديلة على القياسات الاقتصادية والأنشطة الاقتصادية . وكمدخل معيارى Normative فان واحد من أهداف المحاسبة يمكن يتمثل فى توجيه سلوك المنشآت والأفراد تجاه تطبيق سياسات اقتصادية قومية محددة .

أن اختــيار الأساليب المحاسبية يعتمد على الموقف الاقتصادي الخاص ، على سبيل المثال أثناء التضخم هناك تحول واسع الانتشار من استخدام طريقة الــوارد أولا يصرف أولا FIFO إلى طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا LIFO لأغراض تقييم المخزون . حيث أن ذلك من شأنه تخفيض الربح المكتسب عن طــريق الشركة والذي بدورة يخفض أجمالي الناتج القومي GNP . ذلك الناتج القومــي المخفض سيكون له اثر على تخفيض طلب المستهلك إذا ما أدي ذلك إلى جعل المستهلكين يتوقعون مزيد من الركود الشديد .

أن الســويد تعتــبر أحد البلاد التى تحول سياستها المحاسبية إلى سياسات اقتصادية على المستوى الكلى ، فى معظم البلدان الأخرى فان سياسة الاقتصاد

الكلى قد يكون لها تأثير قليل على المحاسبة وبطبيعة الحال فان اثر التنظيمات الحكومــية والإصــدارات المهنية قد يكون له بعض الانعكاس على السياسات المحاسبية.

أن المعايــير العامة المستخدمة عن طريق المدخل الاقتصادي الكلى تتمثل في الآتي : -

1- يجــب أن تعكــس السياســات والأساليب المحاسبية الحقيقة والواقع الاقتصادي بشكل ملائم .

2- يجــب أن يعــتمد اختــيار الأســاليب المحاسبية على النتائج والآثار الاقتصادية .

أن كثير من إيضاحات Statements المعايير الصادرة عن طريق مجلس معايــير المحاســبة المالية تعكس النتائج الاقتصادية والواقع الاقتصادي . وقد عقــد مجلــس معايير المحاسبة المالية الأمريكية مؤتمرا في عام 1978 عن النتائج الاقتصادية لمعايير المحاسبة المالية .

ولقــد انتشــر المدخــل الاقتصادي حديثا في الولايات المتحدة بعد دخول المحاســبة مــرحلة التسييس Politicization بإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالــية فــى عام 1973 ، حيث يهتم ذلك المجلس بدراسة الآثار الاقتصادية للإجــراءات المحاسبية مثل دراسة التأثير الاقتصادي لمحاسبة نفقات الأبحاث والتطوير أو محاسبة التضخم أو محاسبة الاستئجار Leasing Accounting .

لذلــك ومــن الواضــح أنــه بيــنما كان الاعتماد في الماضي يقع على الاعتــبارات الفنية المحاسبية ، فان تقدم الزمن يشير ويوحى بان عملية وضع المعيار تتضمن اهتمامات اجتماعية واقتصادية .

(d) المدخل الانتقائي **The Elective Approach**

أن كــل مــن المداخل المختلفة لتكوين نظرية المحاسبة التي تم مناقشتها ســابقا لديها بعض الأحقية في المساعدة في تكوين وتقييم المبادئ والإجراءات المحاســبية . إلا أن أحد من تلك المداخل يعتبر كافيا لتكوين نظرية المحاسبة في حد ذاته . لذلك فان نظرية المحاسبة يمكن تطويرها عن طريق وضع كافة المداخــل في منظور ملائم . بصفة عامة فإن تكوين نظرية المحاسبة وتطوير مــبادئ المحاسبة قد اتبع مزيج من المداخل بدلا من اتباع أحد تلك المداخل . أن المدخل الانتقائي **Elective** يعنى الاعتماد على مزيج أو خليط من المداخل ليعكس وجهات نظر المؤسسات المهنية والصناعية والحكومة والأفراد ومن ثم يتم تكوين مفاهيم ومبادئ المحاسبة على مدخل انتقائي .

ومــع ذلــك ففي الواقع فان الموقف في أغلب البلاد المتطورة يتمثل في فــرض إجــراءات محاسبية عن طريق الحكومة . ويبدو أنه الاتجاه الذى في ضوئه تتحرك خلاله تلك الاقتصاديات ، كما أن التنظيمات المهنية أيضا تتبع الاتجاهات المقررة عن طريق الحكومة ، وبسبب وجود مزيد من الرقابة الحكومية يمكن القول بأن هناك مدخل شبه سياسي **Quasi – Political Approach** .

وكمــا سبق الذكر فان المدخل التقليدي- سواء أكان نظريا أم غير نظريا وســواء يقوم بأتباع منهجية وصفية أو معيارية - قد ركز على مفاهيم العدالة والمصــلحة الاجتماعية والمصلحة الاقتصادية العامة ، وقد تطور الآن ليصبح مدخــل انتقائــي وشــبه سياسي ، ولكن حيث أن نظرية المحاسبة تحتاج إلى الإثــبات والتصــديق قبل أن يتم قبولها ، فأن أحد مواطن الضعف الكبيرة في المداخــل التقلــيدية كمــا تم الإشارة إليه سابقا يتمثل في اعتبار أن الممارسة والــتحقق المحاســبى يعتبران مترادفين . ولم يتم بذل أي محاولة للتحقق من

الـــنظرية منطقـــيا . وفـــى ظـــل المداخل الجديدة لبناء نظرية المحاسبة بذلت محاولات للتحقق من نظرية المحاسبة منطقيا وتجريبيا .

1/6 المداخل الجديدة غير التقليدية فى تكوين المحاسبة

The Untraditional to Formulate Accenting Theory New Approaches

أن هـــدف تطوير (أو تعديل) مداخل جديدة يتمثل في القيام ببناء نظرية للمحاســـبة والـــتحقق مـــنها . أن المداخل الجديدة لم يتم قبولها بعد عن طريق المستخدمين المتعددين للمعلومات المحاسبية . كما أن مهنة المحاسبة لم توافق علـــيها أيضـــا بعد ، ولذلك فهناك دائما فجوة زمنية بين النظرية والتطبيق (الممارسة) . وفيما يلي مناقشة موجزة لتلك المداخل الجديدة : -

(a) مدخل الاحداث The Event Approach .

(b) المدخل السلوكي The Behavioral Approach .

(c) المدخل التنبؤى The Predictive Approach .

(a) مدخل الاحداث The Event Approach

أن الحـــدث يعبر عن وقوع أحد الظواهر أو أحد المعاملات التي يفترض أن تكون قابلة للملاحظة .

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية في إيضاح مفاهيم المحاسبة رقم (3) الحدث على انه يمثل وقوع أحد النتائج لإحدى الوحدات الاقتصادية .

إن خصـــائص أي حـــدث قـــد يتم ملاحظتها مباشرة ، كما أن الحدث ذو أهمـــية جوهـــرية اقتصادية للمستخدم . إلا أن عدد الخصائص وعدد الأحداث المشـــاهدة التـــي قد تكون ملائمة لنماذج القرار لكافة المستخدمين سوف تكون

ضـــخمة جـــدا ، بالإضافة لذلك فقد يكون هناك حجم ضخم للبيانات المحاسبية الـــتى يتم عرضها في القوائم المالية . أن خصائص أي حدث بخلاف ما يتعلق بالقيم النقدية سوف يتم الإفصاح عنها أيضا .

أن مدخـــل الأحـــداث قد تم تحديده بشكل صريح عن طريق أحد أعضاء لجـــنة جمعـــية المحاسبة الأمريكية ، نتيجة لاختلاف الآراء فيما بين أعضاء اللجـــنة ، حيـــث فضـــل أغلبية اللجنة مدخل القيمة **The Value Approach** للمحاسبة، بينما فضل البعض الأخر مدخل الأحداث **The Event Approach**.

وقـــد أكـــدت مدرسة القيمة على أن احتياجات المستخدمين تكون معروفة علـــى نحو كاف للدرجة التي يتيح معها استنتاج نظرية للمحاسبة والأمر الذى من شانه توفير مدخلات مثلى لنماذج القرار المحددة .

أن مدرســـة القيمة (المعروفة بمدرسة احتياجات المستخدم **User Need School**) تـــنطلق مـــن فرض معرفة احتياجات مستخدمي البيانات المحاسبية بشكل كاف يسمح باستنباط نظرية محاسبية تنتج وبشكل مثالى معلومات تدخل فى نماذج لاتخاذ القرارات .

أمـــا مدخل الاحداث فهو على النقيض ، حيث يقترح أن غرض المحاسبة يتمـــثل فـــى توفير معلومات بشأن الاحداث الاقتصادية الملائمة التى قد تكون نافعة فى ظل مجموعة مختلفة من نماذج القرار المحتملة ، فذلك المدخل يتميز بأنـــه كـــفء للمحاسب لتوفير معلومات بشأن الاحداث ويترك للمستخدم مهمة تحديـــد الاحـــداث الملائمة لنماذج قراراتهم ، وذلك المدخل يعتبر كفء أيضا للمستخدم حيث يتم تجميع وتخصيص أوزان وقيم للبيانات المتولدة عن طريق الحدث ليتوافق مع دالة منفعته الخاصة حيث أن المستخدم يقوم بتحويل الحدث بدلا من المحاسب داخل المعلومات المحاسبية الملائمة لنموذج قراره الفردى .

أن هـــدف نظـــرية الأحـــداث المعيارية للمحاسبة Normative Events Theory Accounting يتمـــثل فـــي تعظـــيم دقة التنبؤ للتقارير المحاسبية عن طـــريق التركـــيز على معظم الخواص الملائمة للأحداث الهامة للمستخدمين . وذلك يمكن عمله عن طريق بناء وهيكله نظام المعلومات على أساس محاسبة الأحداث .

أما العيب الكبير لمدخل الأحداث في الوقت الحالي يكمن في أن مستخدمي المعلومـــات المحاســـبية قـــد لا يكونوا قادرين على استخدامه على نحو سليم وملائـــم في عملية اتخاذ القرار . أن الدور الكبير قد تم تخصيصه للمستخدمين فـــي ظـــل ذلـــك المدخل . وقد لا يكون هؤلاء المستخدمين ذوى تعليم كافي لاســـتخدام المعلومـــات المـــتاحة بشكل ملائم (بل أن معظمهم ليسوا ذلك) ، وذلـــك سوف يكون الموقف في معظم البلدان سواء المتطورة أو البلدان الأقل تطـــورا . أن كثـــير من المستخدمين في تلك البلدان غير قادرين على تفسير المعلومات المالية حتى التقليدية بشكل كامل والتي يتم أعدادها والتقرير عنها .

كمـــا أن محاولة قياس الخصائص الملائمة لكافة الأحداث الهامة المناسبة المؤثـــرة علـــى أحد المنشآت قد تؤدى إلى إفراط زائد في توفير المعلومات . بجانـــب ذلك فان المعيار الخاص باختيار ما هي المعلومات التي يجب أن يتم عرضها لم يتم تطويره بعد ، حيث ليس هناك تأكد بعد من أن مدخل الأحداث سوف يؤدى إلى افضل التنبؤات أو أن قياس الأحداث يعتبر اكثر قابلية للتحقق مقارنة بقياس الأشياء .

كمـــا أن هـــناك انـــتقاد أخر يتمثل في أن لكل استخدام محدد مستخدمون مخـــتلفون ، فقـــرار الاستثمار يعتمد على معلومات محاسبية تختلف باختلاف شخصية مستخدم المعلومات وحسب اختلاف نماذج القرارات التي يضعها كل

مستخدم ، على سبيل المثال قد يختلف نموذج اتخاذ القرار الذي يضعه المستثمر العادي عن النموذج الذي يضعه المحلل المالي .

أن مدخل الأحداث لم يتم تطويره والتحقق منه بعد بشكل كامل قبل إمكانية استخدامه في الواقع والممارسة العملية عن طريق المستخدمين .

وعلى الرغم من ذلك فأن الغرض من المحاسبة في ظل مدخل الأحداث هو تقديم معلومات عن أحداث اقتصادية تصلح لوضع نماذج لقرارات ممكنة ، أي أنها أداة لاتخاذ القرارات وليست لإنتاج قيم تصلح لوضع نماذج قرارات يصعب التنبؤ فيها . أما مسألة القيم – تاريخية ، استبدالية ..... التي يجب أن تخصص لتلك الأحداث في تاريخ معين ، أي موضوع تحويل الأحداث الاقتصادية إلى قيم محاسبية ، فهي مسألة متروكة للمستخدم ذاته يقررها بحسب طبيعة نموذج القرارات الذي يرغب في استخدامه . وفى ذلك يكون المحاسب قد تلافي خسارة المعلومات الناجمة عن التجميع **Aggregation** والتلخيص ، ففى تجميع عدة أحداث اقتصادية مع بعضها البعض دون التمييز بين طبيعة كل حدث وزمن حدوثه يتم إهمال أهمية عرض كل عنصر بشكل مستقل ، كما أن إظهار رقم إجمالي يمثلها جميعها يسبب خسارة في المعلومات وكذلك فإن جمع عدة أحداث اقتصادية عائدة لحساب واحد ولكنها حدثت في تواريخ مختلفة ينتج عنه إهمال لوزنها الاقتصادي كل علي حدة ، وذلك بسبب اختلاف القيمة الاقتصادية لوحدة النقود التي تمثل المعادل العام للقياس المحاسبي واختلاف أسعار العنصر أو الحدث بين فترة وأخرى .

وبناء على ذلك فأن القوائم المالية يجب أن تتضمن أكثر ما يمكن من التفصيل في الأحداث الاقتصادية وتلافي تجميعها وتلخيصها بقدر الإمكان عن طريق كل نوع من الأحداث الخاصة على حدة وبحسب تواريخ ورودها لتكون

مـــادة خاما لمختلف المستخدمين الذين ينهلون منها المعلومات المتعلقة بنماذج قراراتهم المختلفة ويرجحون هذه المعلومات وفق سلم افضلياتهم الخاص بهم ، كـــل ذلـــك دون أن يعطـــي المحاســـب قيمة إجمالية للربح أو المركز المالي للمشروع ، ويؤدي تطبيق مدخل الأحداث السابق بسبب استبعاد عملية التجميع إلي توسيع كبير في المعلومات .

ويتعيـــن الإجابـــة على التساؤل الخاص بما هي أثار مدخل الأحداث علي القوائـــم الماليـــة التقليدية (قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة الموارد والاســـتخدامات) ؟ ، فبينما تعد قائمة الدخل وفق المدخل التقليدي ، أي وفق مدرســـة القيمة ، مؤشرا نقديا لنتيجة أعمال الدورة عن فترة زمنية محددة أعد وفـــق كشـــف إجمالي عام يقوم على عملية التجميع والتلخيص والمقابلة ، فأن القائمـــة في مدخل الأحداث تعد أداة مباشرة لنقل المعلومات **A Direct Com Munication** عـــن أحداث العمليات التي حدثت خلال الدورة ، وتقترح أدبيات المحاسبة القاعدة التالية لبناء قائمة المدخل وفق مدخل الأحداث كل حدث يجب أن يوصـــف بشـــكل يســـهل التنبؤ بنفس الحدث في الدورة التالية بعد مراعاة التغيرات الخارجية .

بينما تعد قائمة المركز المالي وفق المدخل التقليدي مؤشرا للوضع المالي فـــي المنشأة في لحظة زمنية معينة ، بينما هذه القائمة تعد وفق مدخل الأحداث أداة غـــير مباشـــرة لـــنقل المعلومات عن كافة الأحداث المتعلقة بالمنشأة منذ تأسيســـها ، كمـــا تشـــير الأدبيات الى القاعدة التالية لبناء الميزانية وفق مدخل الأحـــداث حيـــث تعد الميزانية بشكل يسمح بتعظيم إمكانية إعادة بناء الأحداث التـــي ستجمع مع بعضها ، أي أن القاعدة السابقة تتضمن مطلب توفر إمكانية تحليل المجاميع **Desegregation** منذ تأسيس المنشأة .

وبينما تعد قائمة الموارد والاستخدامات وفق المدخل التقليدي تعبيرا عن التغيرات في رأس المال العامل ، فأنها في مدخل الأحداث عرض أفضل لأحداث التمويل والاستثمار ، فمدخل الأحداث يركز على الحدث نفسه وليس على أثره على رأس المال العامل .

ورغم محاولة تطوير مدخل الأحداث في أدبيات المحاسبة اللاحقة في اتجاه إيجاد نظام معلومات يستبعد العرضي ويركز علي المهم دون تحيز ويمثل بالتالي قاعدة للتنبؤ تخدم الجهات المهتمة المختلفة (مساهمين إدارة ، مدينين دائنين ، عاملين في المنشأة مؤسسات حكومية) - بحيث يصبح مدخل الأحداث مدخلا معياريا Normative Events Approach ، فقد ظل مدخل الأحداث يعاني من عدة سلبيات أهمها :- (a) تجميع خصم كبير من المعلومات ينتج من محاولة تحديد أبعاد كل حدث (إعطاء عدة قيم في أن واحد ليأخذ منها متخذ القرار ما يناسب نموذجه ، ووصف أحداث هامة دون ذكر قيم) ، وسرد الأحداث مفصلة دون تجميع حسب تواريخها ، (b) عدم وجود معيار لاختيار الأحداث الحاسمة أو الهامة من وجهة نظر المستخدمين المختلفين ، (c) وفق المستوى الحالي للمحاسبة يصعب قياس كل أبعاد وصفات الحدث .

ومن الواضح أن أصحاب ذلك المدخل يرغبون في التخلص من أزمة القيمة في المحاسبة ، أي مشكلة اختيار قيمة محددة (تاريخية ، أو استبدالية ، أو تاريخية معدلة وفق الأرقام القياسية للمستوى العام أو الخاص للأسعار) عن طريق عدم إعطاء قيم ما أمكنهم ذلك . وعليه لا يمكن القول أن هذا المدخل قابل للتطبيق العلمي ، نظرا للصعوبات المذكورة أعلاه والتي ترافق تطبيقه من جهة ، ولأنه من ناحية ثانية لم يخرج إلى حيز التطبيق حتى الآن،

أي أن فـــرض مدخل الأحداث أو الجدوى Feasibility لاختبار مدي ملائمته لحـــل المشـــكلة المطـــروحة ، وإذا كان الهدف هو الوصول إلى الموضوعية المطلقـــة فـــي ذلـــك المدخل ، فأن هذه الموضوعية المطلقة صعبة المنال من خـــلال الواقـــع العملـــي نظرا لتعدد مداخل القيمة وتعدد المستخدمين المعنيين واخـــتلاف المســـتويات الثقافية ونماذج القرارات حتى ضمن الفريق الواحد ، لذلـــك فـــأن القـــياس علـــى أساس تكلفة الاستبدال أو حتى على أساس تعديل البـــيانات التاريخـــية وفـــق المســـتوى العـــام للأســـعار يمثل حلا أقرب إلى الموضوعية في تاريخ إعداد القوائم المالية .

أمـــا الفـــروق الـــناجمة عن اختلاف زمن إعداد القوائم وزمن قراءة هذه القوائـــم خلال العام التالي فإنها مسألة تقع على عاتق المستخدم ، وأن الأخطاء الناجمة عن هذا القياس أقل بكثير من ترك القياس المحاسبي برمته واقعا على عاتق المستخدم الذي يري نفسه يتخبط أمام الحشد الهائل من الأحداث المشتقة، والتي يصعب عليه ربطها مع بعضها البعض واستخدامها بشكل مناسب .

(b) المدخل السلوكي The Behavioral Approach

حـــتى الخمسينات لم تأخذ المداخل التقليدية بوجه عام سلوك المستخدمين فـــي الاعتبار ، وأثناء العقدين السابقين فان المدخل السلوكي قد أنتج في البحث المحاســـبي حماســـة ودافع جديد يركز على الهيكل السلوكي الذي يعمل داخله المحاســـب . أن المدخـــل السلوكي عند استخدامه في تكوين نظرية للمحاسبة يـــتعلق بالســـلوك البشرى إزاء علاقته بالمعلومات والمشاكل المحاسبية . وفى ظـــل ذلك المدخل فان سلوك مستخدمي المعلومات المالية ذو اعتبار هام عند اختـــيار أي أســـلوب محاسبي . أن المدخل السلوكي لتكوين نظرية المحاسبة

يركز على مدي ملائمة اتخاذ القرار للمعلومات التي يتم توصيلها للمستخدمين، أي انـــه مدخـــل ذو توجـــه لقـــرار توصيل المعلومات - Communication Decision Orientation .

كما انه يركز على سلوك الفرد والمجموعة الذي يتأثر بتوصيل المعلومات أي انـــه مدخل ذو توجه لمتخذ القرار Decision - Maker Orientation أي أنه يدور حول دراسة السلوك الفردي وسلوك المجموعات الذي ينجم عن تلك المعلومات الموصلة .

حيـــث يفـــترض أن المحاسبة ذات توجه للتصرف ، حيث يكون غرضها التأثـــير على التصرف - بمعنى آخر السلوك ، وحيث أن المحاسبة يتم النظر إلـــيها علـــى أنها عملية سلوكية ، فان المدخل السلوكي الخاص بتكوين نظرية المحاســـبة تطبق العلم السلوكي على المحاسبة ، أن الهدف الرئيسي للمحاسبة الســـلوكية Behavioral Accounting يتمثل في شرح والتنبؤ بالسلوك البشرى في كافة الأدبيات المحاسبية الممكنة .

أن معظـــم الدراســـات البحثية في المحاسبة السلوكية قد ركزت بوجه عام علـــى الآثـــار الســـلوكية للمعلومات المحاسبية . حيث يتمثل الهدف الرئيسي للدراســـات البحثـــية للمحاسبة السلوكية في البحث عن طرق ووسائل لتحسين نظـــم المحاسبة والتقرير . تلك الدراسات يمكن تقسيمها على نطاق واسع إلى خمسة مجموعات هى : -

1- كفاية الإفصاح .

2- نفعية بيانات القوائم المالية .

3- الاتجاهات المرتبطة بممارسات وتطبيقات التقرير عن الشركة .

4- أحكام الأهمية النسبية .

5- أثار القرار لإجراءات المحاسبة البديلة .

وقـد أوضحت نتائج تلك الدراسات أن الاختلافات في كفاية الإفصاح بين القوائـم المالـية للشركات المختلفة يمكن إرجاعها إلى وجود بعض المتغيرات الهامـة علـى سـبيل المثال حجم الشركة والربحية وحجم مؤسسة المراجعة بالإضافة إلى موقف تسجيل الشركة بالبورصة .

ويوجد بعض الإجماع بين المستخدمين والمعدين عن الأهمية النسبية لبنود المعلومـات المفصح عنها في القوائم المالية ، كما أن المستخدمين لا يعتمدون على القوائم المالية وحدها في اتخاذ قراراتهم . كما أوضحت بعض الدراسات علـى أن المـدى الـذي تعتبر خلاله بعض الأساليب المحاسبية المقترحة عن طـريق الهيـئات المـنظمة الملزمة يعتبر مقبولا في إلقاء الضوء على بعض الاختلافات الاتجاهية بين المجموعات المهنية بخصوص قضايا التقرير .

وقد تؤثر الأساليب المحاسبية البديلة على القرارات الفردية ، كما أن مدى ذلك التأثير قد يعتمد على طبيعة المهمة وخصائص المستخدمين وطبيعة البيئة التجريبية .

وعموما فإن معظم الأبحاث المحاسبية السلوكية تحاول أن تضع تعميمات بخصوص السلوك البشرى بالارتباط بالمعلومات المحاسبية .

أن الهـدف الضـمني لتلك الدراسات يتمثل في تطوير والتحقق من مدي ملائمـة الافتراضـات السلوكية لنظرية المحاسبة ، إلا أن ذلك الهدف لم يتم التوصل إليه بعد ، حيث أن معظم الأبحاث التجريبية أو المسحية في المحاسبة السلوكية تعانى من نقص وجود إطار نظري ومنهجي .

أن أبحـــاث المحاســـبة السلوكية Behavioral Accounting التي أجريت بـــدون وجود نظرية قيدت من إمكانية قبول تقييم و تفسير النتائج ، بجانب ذلك فـــان العينة المختارة لمثل أنواع الدراسات هذه تعانى من عيوب خطيرة ، كما أن بعـــض مـــن المســـئولين التنفيذيين لمنشآت الأعمال لم يتعاونوا بسبب إنهم مشـــغولين للغايـــة ، كمـــا انهم ينظرون لمثل تلك الدراسات على إنها مضيعة للوقت أو يشعرون بان تلك الدراسات ليس من المحتمل أن تقدم إليهم عائد لهم مباشرة أو على الفور .

التشغيل الذهنى للمعلومات Human Information Processing

وقـــد تم تطبيق أساليب عديدة للبحث السلوكي في مجال المحاسبة من اجل تعلـــم الكثـــير عن عملية اتخاذ الأفراد لقراراتهم ، حيث أن الرغبة في تحسين المعلومـــات المعروضـــة على مستخدمي البيانات المالية ومقدرة المستخدمين على استخدام تلك المعلومات قد أدى إلى الاهتمام بالتشغيل الذهنى للمعلومات.

بصـــفة عامـــة تتضمن بعض أهداف دراسة اتخاذ القرارات الشخصية فى المجال المحاسبى ما يلى :-

1- إمكانـــية زيـــادة قـــدرة المعلومـــات على تصوير الاحداث أو الأشياء الحقيقية بدقة (أهمية التنبؤات التى تقدمها مجموعة المعلومات) .

2- تفهـــم كيفـــية تأثير مقدار ونوع وشكل معلومات المحاسبة المالية على الـــتقديرات الشخصـــية أو التنـــبؤات التى يعدها المستثمر أو المحلل (استخدام التلميحات Cue Usage) .

3- فهـــم قـــدرة متخذ القرار على الاستجابة الدقيقة لتنبؤ بيئى معين (دقة الاستجابة) .

4- فهــم كيفية تعامل الافراد مع تعقد عملية اتخاذ القرارات ، وفهم تأثير الـنماذج المخـتلفة من اتخاذ القرارات على كيفية استخدام المعلومات (العوامل السلوكية) .

وقد خلص عدد من الدراسات عن كيفية معالجة الافراد لعدم التأكد الى أن الأفراد يفتقرون الى البديهية الاحصائية Poor Intuitive Statisticians ، ويعنى هــذا أنهم اذا واجهوا بيئة معقدة ذات احتمالات غير مؤكدة فسوف يميلون الى التحــيز فــى تقديــراتهم وأحكــامهم الشخصــية ويستخدمون قواعد مبسطة Heuristics تجعــل المهمــة أقل صعوبة والنتائج أقل دقة . وتتضمن الأمثلة مفهوم الارتكاز Anchoring والتعود الوظيفى Functional Fixation .

وتتضـــمن مداخــل البحــث فى التشغيل الذهنى للمعلومات والتى حظيت بالاهــتمام فــى الدراســات المحاسبية - كلا من نموذج لنز ، ومدخل الحكم الاحــتمالى الشخصى (مدخل بايز) ، ومدخل التعقد المعرفى / النموذج المعرفى ، ويوجــد لهذه الطرق البحثية أصولها فى أدب علم النفس والمجالات المرتبطة به ، كما قامت نظريات سوق رأس المال على دراسات اقتصادية ومالية ، وقد برهــن كــلا اتجــاهى البحث على أهميته الجوهرية لفهم تقارير المحاسبة من حيــث انــتاجها واســتخدامها الــنهائى ، وكذا المساهمة فى تطوير سياسات المحاســبة وإعداد معاييرها ، وعلى كل فإن البحث فى مجال التشغيل الذهنى للمعلومات لازال فى مستهل نشأته ، ويجب بذل الكثير قبل الوصول الى نتائج محددة .

وإحــدى المشــاكل الاساسية التى تتطلب الحل هى تحديد العلاقة المباشرة بيــن نظــريات ســوق رأس المال واتخاذ القرارات الشخصية ، حيث تقترح الاولى أن السوق يكون كفأ أو فى حالة توازن اذا كانت أسعار الأوراق المالية

فى علاقة مثلى بعضها البعض فى حدود المعلومات العامة المتاحة ، وتوضح بحوث السلوك الفردى أن القرارات الفردية (الشخصية) جزئية المثالية ، وهذا مـــا يثير السؤال التالى : كيف تكون القرارات التجميعية Aggregate مثالية اذا كانت جميع القرارات الفردية جزئية المثالية ؟ .

عمومـــا فإن دراسات البحوث السلوكية في المحاسبة قد كان لها توقع من ناحـــية أنها ذات توجه لتوصيل القرار ، ومع ذلك فان الإطار الفكري النظري يحـــتاج إلـــى أن يـــتم تطويـــره فـــي نظام معين من شأنه أن يكفل أن تكون الاستنتاجات التى تم التوصل إليها تأسيسا على ذلك مقبولة .

(C) المدخل التنبؤى The Predictive Approach

أن إيضـــاح مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (1) قد نص على أن هـــدف التقرير المالي يجب أن يتمثل في توفير المعلومات التي تعتبر مفيدة للعـــرض ونافعة أيضا للمستثمرين المرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين في اتخاذ القرارات الرشيدة . وبالمثل فان إيضاح مفاهيم المحاسبة رقم (2) قد ذكـــر أن القـــيمة التنـــبؤية تمثل جانب من مظاهر الملائمة الأساسية والجودة الرئيسية للتقرير المالي .

فإذا ما كانت البيانات المحاسبية تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات عن طريق المســـتخدمين فأنهـــا يحـــب أن توفـــر مدخلات داخل نماذج القرارات لهؤلاء المســـتخدمين ، وحيـــث أن توقعات الأشياء والأحداث المستقبلية فقط هي التي تعد ملائمة لنماذج القرارات فسوف يتبع ذلك إذا كانت البيانات ملائمة وجوب أن توفر أو تسمح بتنبؤات للأشياء و الأحداث المستقبلية .

أن ذلـــك الإيضــــاح يلقـــى الضـــوء على الأهمية النسبية للقدرة التنبؤية للبيانات المحاسبية في اتخاذ القرار . أن عملية اتخاذ القرار تتضمن تقييم بدائل الوصـــول إلـــى الحل . وقد نشأ المدخل التنبؤى من المشكلة الصعبة الخاصة بتقيـــيم الطـــرق الـــبديلة للقياس المحاسبي ، ومن البحث عن معيار في ضوئه يتأسس الاختيار فيما بين بدائل القياس . أن استخدام المدخل التنبؤى في تكوين نظـــرية للمحاســـبة يعـــتمد على استخدام معيار القدرة التنبوية . كما أن ذلك القـــياس المحاســـبي الذي يتوافر له القدرة التنبؤية الأكبر سيتم النظر إليه انه الأفضل بالنسبة للمستخدمين .

وقـــد أوضـــحت أدبـــيات المحاســـبة بان معيار القدرة التنبؤية له منطق ضروري (وهو ما تفتقده المداخل السلوكية) ، أيضا فان المدخل التنبؤى لديه مـــيزة الســـماح للأســـاليب التجريبية لتقييم القياسات المحاسبية البديلة ولاتخاذ القـــرار على أساس معيار تمييزي Discriminatory ، أن أحد أغراض جمع البـــيانات المحاســـبية يتمثل في تسهيل عملية اتخاذ القرار ، ولا شك أن القدرة التنبؤية تعتبر مؤشر مفيد Purposive فى هذا الشأن .

وقد اقترحت لجنة الجمعية الأمريكية للمحاسبة عن التقرير المالى للشركة أربعـــة طـــرق بواسطتها يمكن أن ترتبط البيانات المحاسبية بمدخلات نماذج القرار علي النحو التالى :

1- أن التنـــبؤ المباشـــر يمكن أن يتم أداؤه عن طريق المحاسبين أو عن طـــريق الإدارات في نموذج التنبؤات الذي يمكن تقييمه عن طريق المحاسبين الحياديـــين . ومـــع ذلك فان الإدارة قد تكون رافضة تماما عمل تلك التنبؤات لوجـــود خوف لديها من سوء الاستخدام عن طريق المنافسين أو أي أطراف أخرى .

2- أن التنــبؤ غير المباشر يتمثل في المفهوم الشائع المطبق على القدرة التنبؤية للبيانات المحاسبية . حيث أن البيانات الماضية يمكن استخدامها للتنبؤ بالأشــياء أو الأحداث المستقبلية عن طريق الاستنتاج أو التصور من الماضي باعتــباره يمــثل نقطة ابتداء للمستقبل ، والقيام بالتعديلات الضرورية مقابل التغيرات في البيئة الخارجية .

3- أن اســتخدام المؤشــرات القــائدة ســوف تؤكــد على قدرة البيانات المحاســبية على التنبؤ بنقاط التحول ، ويتم إجراء البحث عن بيانات ديناميكية تــأخذ التغير في الأشياء أو الأحداث محل التنبؤ . على سبيل المثال أن وجود زيــادة في معدل الديون وحقوق الملكية قد يترتب عليه تخفيضا في التدفقات النقدية للشركة المتاحة للتوزيعات .

4- أن المعلومــات المؤيــدة قــد يتم استخدامها كمؤشر تنبؤى ، كما أن البــيانات المحاسبة المحددة بالارتباط بغيرها من المعلومات المتاحة قد تجعل التنبؤ ممكنا .

أن كثير من الدراسات والبحوث المحاسبية التجريبية قد تم القيام بها حاليا علــى أســاس مدخــل التنــبؤ ، فــبعض منها يشير إلى التنبؤ بأحد الأحداث الاقتصادية ، بينما يختص البعض الأخر بمقدرة البيانات المحاسبية على شرح والتنبؤ برد فعل السوق للإفصاح .

أن الدراســات الخاصــة بالمجموعــة الأولى قد اختبرت المقدرة التنبؤية للــتقرير المرحلي Interim Reporting وفشل الشركات وتصنيف جودتها أو الاندماجــات ، بالإضافة إلى المقدرة على التنبؤ بالأرباح . أن الاعتقاد السائد بشــكل واســع والخــاص بان أرقام الدخل تأسيسا على التكلفة الجارية تعتبر مؤشــرا افضل للتنبؤ مقارنة بأرقام الدخل تأسيسا على التكلفة التاريخية لم يتم

تأييده و إثباته عن طريق أي دراسة . أن معظم الدراسات البحثية التجريبية قد دعمت من فكرة أن التقارير المرحلة تعتبر مفيدة ، وقد تستخدم في التنبؤ بالبيانات المالية السنوية . بالإضافة لذلك فان الدراسات الخاصة بالتنبؤ بفشل الشركات وأقساط السندات وتضيف جودتها والاندماجات تعانى من عيب رئيسي لغياب النظرية العامة التي عن طريق استخدامها يمكن تحديد المتغيرات التي يتعين تضمينها في تلك النماذج .

وقد أجريت عديد من الدراسات عن التنبؤ برد فعل السوق للاستنتاجات المتعارضة . فطبقا لأحد تفسيرات المدخل التنبؤى فان مشاهدات رد فعل سوق رأس المال قد تستخدم كمرشد للتقييم والاختيار بين القياسات المحاسبية المختلفة . وهناك وجهة نظر أخرى ترى بان مشاهدات ردود أفعال المستخدمين يجب إلا ترشد فى تكوين نظرية للمحاسبة .

1/7 نظرية المحاسبة وفرض السوق الكفء وأبحاث أسواق رأس المال

Accounting Theory and Efficient Market Hypothesis (EMH) and Capital Market Research

أن فرض السوق الكفء EMH وأبحاث أسواق رأس المال لها مضامين ودلالات هامة على الفكر والممارسة المحاسبية ، في ظل ذلك الفرض يشير مصطلح كفء Efficient إلى الطريقة التي تنعكس خلالها المعلومات على أسعار السهم ، أما مصطلح Market فهو يشير إلى السوق الخاصة بالأسهم.

طبيعة مدخل أسواق رأس المال The Nature of Capital Markets Approach

أن كل من المدخل الاستقرائي الاستنباطي لنظرية المحاسبة يواجه بعض أوجه القصور الخطيرة وربما كان أهمها عدم القدرة على اختبار النظريات

المحاسبية ،عدم القدرة على اختبار النظريات المحاسبية تجريبيا ، ومع أن النظرية قد تكون متجانسة منطقيا Logically Consistent ، فأنها قد لا تتفق مع المشاهدات في عالم الواقع نظرا لوجود خطأ فى المقدمات أو عدم كفاية المشاهدات أو وضع أهداف غير صحيحة . ويعتبر الاختبار في عالم الواقع (العملي) من الصعوبة بمكان ، أن لم يكن مستحيلا ، وذلك عندما يكون الهدف التنبؤ بالمعلومات المحاسبية التي تحقق أكبر فائدة للمستثمرين الأفراد .

وتقدم مشاهدات رد فعل السوق على المعلومات المحاسبية وسيلة لاختبار النظريات دون أن تعتمد على افتراضات المنافع الشخصية لأفراد المستثمرين، وبدلا من ذلك يتم اشتقاق افتراضات عن هذه المنافع من مشاهدات رد فعل السوق ، مع أن ردود الأفعال تعكس المنافع المجمعة وليس الفردية . وذلك فأن دراسة مدي استجابة السوق للمعلومات المحاسبية تقدم بديلا ممتازا لنظريات الاستقراء والاستنباط بتركيزها على عملية قرارا المستثمر الفرد .

ويوجد قصور أخر في كل من المدخل الاستقرائي والاستنباطي ، وهو التركيز علي رفاهية الفرد المستثمر وتفضيلها على رفاهية المجتمع وتفترض نظريات القيمة الحقيقية (الجوهرية) Intrinsic Value Theories أن هدف المحاسبة يكمن في تقديم معلومات لمساعدة المستثمر في الحصول على أوراق مالية مقومة بأقل من سعرها في السوق .

ويركز مدخل السوق على تفضيل رفاهية المجتمع عن رفاهية الفرد ومع أن مجموع قرارات الأفراد هو الذي يحدد سلوك السوق ، فأنه يكون خطأ مركبا أن يفترض أنه يمكن تحقيق السلوك الأمثل للسوق بالتركيز على السلوك الفردي للمستثمرين . ووظيفة سوق الأوراق المالية تقديم الأموال لهؤلاء الذين يتخذون قرارات الاستثمار الإنتاجية في الاقتصاد ، كما يقدم الوسيلة التي

يتمكن بواسطتها مستثمرون الأوراق المالية من تغيير نماذج الاستهلاك – الثروة Consumption Wealth Pattern الخاصة بهم علي مدار الزمن .

ويؤدي التركيز على سوق الأوراق المالية بأكثر من التركيز على المستثمر الفرد إلى هدف مختلف للمعلومات المحاسبية ، وذلك لسببين هما :-

(a) تعتبر المعلومات ضرورية لتحقيق التوزيع الأمثل للموارد بين المنتجين . ويجب توصيف التوزيع الأمثل Optimum Allocation لكي ينطوي على الرفاهية الاجتماعية بالإضافة إلى الأهداف الأخرى ، (b) تعتبر المعلومات ضرورية لمساعدة المستثمرين في الحصول على مجموعات من محافظ الأوراق المالية Portfolio Securities المثلي من وجهة نظر تفضيل المستثمرين للاستثمارات على أساسا علاقة المخاطرة – العائد في كل استثمار - Risk Return وذلك على ضوء أسعار الأوراق المالية المتداولة في السوق .

ويقوم فرض السوق الكفء (FMH) على أساسا افتراض سوق تنافس للأوراق المالية بحرية وبطريقة تصل به إلى التوازن حينما يتساوى الطلب مع العرض لكل من أنواع الأوراق المالية ، وإذا أتيحت معلومات ملائمة جديدة عن أحد أنواع الأوراق المالية فمن المرجح أنها تغير توقعات المستثمرين ، حيث يتغير السعر النسبي حتى يتم الوصول إلى توازن جديد .

ويعتبر سوق الأوراق المالية كفء حينما تعكس أسعار الأوراق المالية جميع المعلومات المتاحة بدرجة كاملة ، فلا يهمل السوق أيا من المعلومات الملائمة ، ومن الناحية النظرية تشمل الشروط الكافية لوجود سوق كفء ما يلي :-

(a) تتم عمليات تبادل الأوراق المالية بدون تكلفة .

(b) تتاح جميع المعلومات الممكنة لجميع المتعاملين (المشترين والبائعين) دون تكلفة .

(c) تكون توقعات جميع المشترين والبائعين متجانسة **Homogeneous Expectations** بالنسبة إلى استخدام المعلومات المتاحة .

وتعتبر هذه الشروط كافية للنموذج النظري ، ولكنها ليست ضرورية للحصول على صورة تقريبية لسوق كفء في عالم الواقع . فأن ما هو ضروري حقيقة – لكفاءة السوق هو أن تنطوي أسعار الأوراق المالية على جميع المعلومات المتاحة فوريا ،أو بأقل تأخير ممكن ، وبطريقة غير متحيزة.

أن فرص السوق الكفء يصف الأنواع المختلفة للمعلومات في ثلاثة أنماط أساسية هي :-

1- النمط الضعيف The Weak Form

وترجع أهمية هذا الشكل من أشكال سوق الأوراق المالية لافتراضه بأن أسعار الأوراق المالية تستوعب المعلومات الجديدة بصورة فورية وتتأثر بها . وإذا انعكست المعلومات الجديدة على الأسعار بانتظام على مدار الزمن ، فأن التغير في السعر يعتبر مؤشرا لحجم واتجاه تغير السعر التالي . وإذا كان توافق السوق مع المعلومات الجديدة فوريا فسوف تكون تغيرات السعر مستقلة وهي الحالة التي تأكدت .

ونظرا لان هذا الشكل من فرضية السوق الكفء لا يلائم المحاسبة بصورة كبيرة لذلك يتعين الذهاب لمدي أبعد في الدراسات التي تربط بين المعلومات وأسواق الأوراق المالية .

2- الشكل شبه القوي The Semi - Strong Form

وفقـــا لهذا النموذج تعكس أسعار الأوراق المالية جميع المعلومات المتاحة والمنشورة للعامة Publicly Information ، وتتضمن هذه الفرضية المعلومات الخاصـــة بالأســـعار الجارية والأسعار الماضية . وإذا كان السوق كفأ فى ظل الـــنموذج شبه القوي ، فأن أسعار الأسهم سوف تستجيب للمعلومات المنشورة الجديدة فورا وبطريقة غير متحيزة .

ولا تقضي كفاءة السوق في الشك شبه القوي أن جميع المستثمرين سوف يـــتفهمون جميع المعلومات الجديدة ويأخذوها في الاعتبار فورا . إذ يكفي أن يوجـــد محللون مهنيون ومستثمرون ملمون بدرجة كافية حتى يمكن الاستجابة للمعلومات الجديدة بسرعة .

وتوجـــد بعـــض التطبيقات للشكل شبه القوي بالنسبة للمحاسبة ، ومع ذلك يجـــب أن يكون واضحا أن المحاسبة هي مصدر واحد فقط (ومن الممكن ألا تكـــون المصدر الرئيسي) للمعلومات المنشورة عن المنشآت وأوراقها المالية المـــتداولة فـــي الســـوق . وربما يكون لمعلومات صناعة معينة أو المعلومات الاقتصـــادية العامـــة أبعـــادا خاصة بالنسبة لمنشأة معينة ، وقد تقدم التقارير الأخبارية والصحف المالية وجهة نظر ذات أبعاد أعمق بالنسبة للمنشأة .

وبمرور الوقت تنشر التقارير المالية للمحاسبية ، وتصبح المعلومات التي تتضمنها عامة ، ومن الممكن أن يكون قد تم التنبؤ بها . وعلي سبيل المثال ، تنشـــر تقاريـــر عـــن الإيرادات والأرباح تباعا قبل نشر القوائم المالية . وفى حالات أخرى ، تتاح معلومات جزئية – مثل بيانات الإنتاج أو العاملة – ومن وقـــت لأخر . وتتاح بذلك فرصة للمحللين الماليين للتنبؤ بدقة تامة بأرقام ربح المنشاة والسهم قبل إتمام حسابهما بصورة نهائية ، والنتيجة أن أسعار الأوراق

المالـــية سوف تستجيب للمعلومات بمجرد أن تصبح عامة Public أو يتم التنبؤ بها ، وقد لا يوجد تعديل إضافي يعتبر ضروريا عند نشر القوائم المالية .

وإذا لـــم تستجب أسواق الأوراق المالية لتقارير المحاسبة المالية في وقت نشـــرها ، فمـــن الممكـــن أن تظل التقارير ملائمة . ويجب أن تؤكد التقارير المالـــية – على الأقل – المعلومات المنشورة في المصادر الأخرى ، وأن تؤيد أو تـــرفض التنـــبؤات التي قامت علي أساس معلومات أخرى ، وبذلك يتمكن المحللون الماليون والمستثمرون من تقييم الثقة في المصادر والتنبؤات الأخرى .

3- الشكل القوي The Strong Form

يشـــير الشكل القوي لفرضية السوق الكفء إلى أن أسعار الأوراق المالية تعكـــس جميع المعلومات الملائمة المتاحة ، أي أن أســـعار الســـوق تعكس – بدرجـــة كاملـــة – المعلومات التي يحصل عليها الإفراد ذو الوضع المتميز (وعلى سبيل المثال الإفراد الداخليين Insiders في المنشأة) مثلما تعكس تماما جميع المعلومات العامة (متضمنة المعلومات الداخلية Inside Information) .

ولذلك قد يفترض أن السوق غير كفء بالنسبة لمعلومات الأفراد الداخليين فـــي المنشأة ، وأنه يمكن الحصول على مكاسب زائدة Excess Earnings إذا تم التبادل على أساس مثل هذه المعلومات .

وترتبط تطبيقات الشكل القوي لفرضية السوق الكفء في المحاسبة بالدور الاجتماعـــي لهـــا . ويجـــب أن تحاول المحاسبة الحد من احتمالات استخدام المعلومات الداخلية . ومن الجدير بالذكر أنه إذا استخدمت المعلومات الداخلية لتحقـــيق مزايا لأفراد معينين ، فسوف يخسر المشاركون الآخرون في السوق وتـــتحول ثروة بعض المستثمرون إلى غيرهم ، ونظرا لان الأسعار لا تعكس هـــذه المعلومـــات بشكل فوري ، فسوف يكون تخصيص الموارد دون الوضع

الأمـــثل . وعـــلاوة على ذلك لن يكون المستثمرون الأفراد قادرين على تقييم الأوراق المالية بطريقة صحيحة لكي يحصلوا على محافظ الاستثمارات المثلي Optimum Portfolios ، مـــن هـــنا فقـــد أبـــدت عديد من الأدبيات الأشكال الضعيفة أو القوية لفرض السوق الكفء بينما لم يتم دعم الشكل القوي .

بعض سوء الفهم حول فرضية السوق الكفء

Some Misconceptions About The Efficient Market Hypothesis

بصفة عامة فإن هناك أمرا هاما وهو عدم إمكانية تطبيق نتائج المشاهدات عـــن الأفـــراد على الاقتصاد ككل . وهذا الرأي العام يطبق على فهم فرضية الســـوق الكـــفء ، لان مـــا يقوم به المستثمر الفرد لا ينطبق بالضرورة علي أسواق الأوراق المالية .

كمـــا يجـــب عـــدم الخلـــط بيـــن مفهوم المحافظ ذات الكفاءة Efficient Portfolios وعناصـــر أخري مثل الكفاءة الإنتاجية أو كفاءة توزيع الموارد . وحيـــث من الضروري افتراض توفير ذلك المقدار الضروري من المعلومات لتوضـــيح هذه المفاهيم الأخرى للكفاءة . كما تفترض كفاءة السوق في الشكل شـــبه القـــوي أن أسعار الأوراق المالية تنطوي على جميع المعلومات المتاحة العامة .

بالإضـــافة الـــى ما سبق يوجد سوء فهم حول السوق الكفء بردود فعل السوق للإجراءات المحاسبية البديلة ، بمعنى آخر هل تقدم التغيرات فى أسعار الأوراق المالـــية دليلا على تفضيل المستثمر لإجراءات محاسبية بديلة ؟ ، وقد اختـــبرت الأدبـــيات هـــذا الســـوال بعمق وأجابت بأن كفاءة سوق رأس المال بمفـــردها لا يمكـــن أن تســـتخدم لإجـــراء أحكام حول الرغبة فى الإجراءات المحاســـبية الـــبديلة ، وباختصـــار شديد ، فأن السبب فى عدم استخدام أسعار

الأوراق المالـــية بمفـــردها فى تحديد الإجراءات المحاسبية البديلة هى أن هذه الأســـعار لا تتضـــمن قيمة المعلومات ، ونظرا لان المعلومات متاحة وعامة بدون تكلفة للمستثمرين ، فلا يوجد من يرغب فى دفع مقابل لها .

كمـــا يحـــدث ســـوء فهم آخر عندما يكون السوق مضلل نتيجة تحايل أو اســـتخدام طرق محاسبية احتيالية خادعة . وفى هذا الصدد يقضي مبدأ التعود الوظيفي **The Functional Fixation Principle** بأن المستثمرين يربطون بين قـــيمة الأوراق المالـــية وأرقام محاسبية معينة مثل أرباح السهم بصرف النظر عن كيفية تحديد الأرقام أو المحتوى الإعلامي لها ومضمون معلوماتها ويرتبط اهتمام المستثمرين من الناحية العملية (الوظيفية) بالأرقام أكثر من المعلومات، ولذلـــك قد يعدون تقديرات خاطئة لإيرادات الأوراق المالية والخطر المرتبط بها ، ولكن هذا المبدأ لا يتوافق مع فرضية السوق الكفء ، ومع أنه يتفق مع نظرية القـــيمة الحقيقـــية ، ففـــى السوق الكفء تعتبر أسعار الأوراق المالية بصورة ضـــمنية عـــن المعلومـــات المتاحة للجمهور وليس الأرقام المحاسبية ذاتها . ويـــدرك عـــدد كـــاف من المستثمرين حقيقة الأرقام المحاسبية كما أن أسعار الأوراق المالية تعتمد على أساسا أفضل للمعلومات لتقييم الإيرادات والمخاطر .

الدراسات البحثية لأسواق رأس المال

وقد أيدت دراسات عديدة لأشكال شبه القوية لسوق رأس المال عند اختيار الأســـهم التى سوف تثمر عن عوائد عادية متوسط خلال فترات زمنية معينة ، وعموما تكشف تلك الدراسات عن أثر المعلومات على أسعار الأسهم ، ويطلق علـــى ذلك النوع من التحليلات أبحاث أسواق رأس المال **Capital Market Researches (CMR)** ويضـــيف فـــرض السوق الكفء إليه تسعير **Pricing**

Mechanism الأسـهم فـي أسـواق الأوراق المالية ، أن أبحاث سوق رأس المـال تقـوم أساسا على فرض السوق الكفء لفحص استجابات وردود أفعال السوق الفعلية للأنواع العديد من المعلومات .

ومنذ أواخر الستينات اهتمت الدراسات البحثية لأسواق رأس المال بفحص ردود أسـعار الأسـهم لمجموعة الأحداث والإفصاحات بما فيها الإعلان على الأربـاح السـنوية وربـع سـنوية ، والتغيرات فى توزيعات الأرباح والتنبؤ بالأرباح والمحاسبة عن عقود التأجير .

وربمـا تتمـثل أن أكـثر النـتائج الحاسـمة فى أهمية الدخل المحاسبى للمسـتثمرين . فقـد أوضحت الدراسات وجود علاقة قوية بين تحركات سعر السـهم والدخل المحاسبى مقارنة بتحركات سعر السهم والتدفقات النقدية ، أن الشـركات التى استخدمت طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا بصفة عامة ذات مؤشـرات أرباح سعر سهم أكثر من الشركات التى تستخدم طريقة الوارد أولا يصـرف أولا ، على الرغم من أن الطريقة الأخيرة تؤدى إلى دخل أعلى . أن الشـركات التى قامت بتغير طريقة الوارد أولا يصرف أولا إلى طريقة الوارد أخـيرا يصرف أولا قد ارتفعت أسعار أسهمها فى حين أن العكس قد أدى إلى أسعار سهم مخفضة .

أن فـرض السـوق الكـفء **EMH** وأبحاث سوق رأس المال **CMR** قد كانـت جزء من البيئة المحاسبية ، ومنذ عام 1960 فإن فرض السوق الكفء يمـثل مفهوم تجميعى **Aggregate Concept** يصف العلاقة بين أسعار السهم والمعلومـات . وقـد أشارت أدلة الإثبات التجريبية إلى أن سوق السهم يعتبر كـفء بدرجة معقولة . وعموما فإن أسعار الأسهم تتأثر بشكل كبير بالإفصاح عـن الأحداث الاقتصادية الحقيقية أكثر من أي آثار محاسبية . كما أن السوق

لـن يـتأثر عـن طريق أحداث اختلافات فى الأساليب المحاسبية التى لن يتم مصاحبتها باختلافات اقتصادية .

أن دراسـات سـوق رأس المـال تقوم على أساس فرض السوق الكفء لأغـراض فحـص آثـار الافصاحات المحاسبية الفعلية على أسعار الأسهم . ولذلك فهى تساعد على فهم البيئة الاقتصادية التى يتم العمل فيها . أن كل من فـرض السـوق الكـفء وأبحـاث سوق رأس المال لها تطبيقات هامة على الممارسة المحاسبية وفيما يلى بعض منها :-

(1) نصح العملاء Counseling Clients

أن العمـيل الـذى يفكر فى القيام بأحداث تغير محاسبى من شأنه أن يزيد دخلـه المقرر عنه لأغراض دعم أسعار اسهم معينة يتعين أن يكون على علم بـأن تلك التكنيكيات لن تخدع السوق . وفى الحقيقة أن تحركات أسعار الأسهم بالهـبوط ولـيس بالصـعود ترتبط بصفة عامة بالشركات التى تقوم بأحداث تغـيرات محاسبية اختيارية . فى حين لن يكون هناك اى مبرر اقتصادي قائم وراء ذلـك (على سبيل المثال التغيير من طريقة الإهلاك المعجل إلى طريقة القسـط الثابـت فى الإهلاك) . أن التفسير المرتبط بذلك يتمثل فى أن السوق يمكـن أن يرى من خلال تلك المحاولات أن يزيد الأرباح بشكل اصطناعى أو أن يخفى ذلك التحول القائم فى الشركة .

أن العمـيل الـذى يقلق من وجود سعر سهم مخفض إذا ما تم التغيير إلى طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا للحصول على ميزة ضريبية يمكن أن ينصح بـان سوق السهم من المحتمل أن يكافأ مثل ذلك القرار على الرغم من وجود أربـاح مخفضة فى التقارير المالية ، وتتأثر أسعار الأسهم عن طريق مصادر

عديدة على سبيل المثال نشرات الصحافة وأخبار المؤتمرات ونشرات الصناعة والصحف المالية ..... الخ . أن القوائم المالية تعتبر أحد المصادر الأساسية للمعلومات رغما عن ذلك ، ونتيجة لذلك فان المديرين والمحاسبين يجب ألا يعتقدوا ببساطة أن أسعار الأسهم سوف تتأثر بسبب الإفصاح فى القوائم المالية .

(2) الإفصاح Disclosure

فى السوق شبه القوى فإن المعلومات المنشورة المتاحة للجمهور تمتد بشكل واضح لأسعار الأسهم بغض النظر عن المكان الذى يتم تقريرها خلاله، أن جوهر الإفصاح المحاسبي يعتبر اكثر أهمية من شكل ذلك الإفصاح وموقعه فى التقرير المالى . تلك الافصاحات لا يتوقع أن تؤثر على أسعار الأسهم إلا إذا تأسست النتائج الاقتصادية الهامة على القوائم المالية المنشورة.

اقتصاديات المعلومات المحاسبية Economics of Accounting Information

تسمح نظرية أسواق رأس المال وفرضية السوق الكفء بتحديد أثر التقرير عن معلومات مختلفة أو استخدام إجراءات محاسبية بديلة . ويمكن أن تكون معرفة هذا التأثير مهمة جدا فى إرساء المعايير المحاسبية ، وإعداد السياسة المحاسبية لمنشأة معينة . ومع ذلك ، فأن هناك عدد من العوامل الأخرى يجب أن تؤخذ فى الاعتبار عند إعداد سياسة اجتماعية للمعلومات المحاسبية ، وأحد هذه العوامل هو العلاقة بين تكاليف ومنافع المعلومات المنشورة .

وإذا لم تتح المعلومات المالية للجمهور بواسطة المحاسبين أو المنشآت أو الحكومـــة فمـــن الأرجـــح نشأة سوق لهذه المعلومات خلال مصادر أخرى . وســـوف يكـــون المســـتثمرون راغـــبون فى دفع مقابل المعلومات إذا أمكنهم استلامها قبل أن تصبح متاحة للعامة . حيث إنهم بذلك يحققون عوائد احتكارية مـــن المعلومات الخاصة . وسوف تختفي العوائد الاحتكارية بمجرد أن تصبح المعلومات متاحة للجمهور بواسطة مستثمرين عديدين يستلمونها ويعملون على أساسها . ومع ذلك ، بعد اختفاء الإيرادات الاحتكارية يدفع المستثمرون مقدارا مـــا مقابل المعلومات التى تسمح لهم بالتحرك نحو تشكيل محافظ أوراق مالية ذات كفاءة ، ويعنى هذا أن المستثمر لا يستطيع تحسين العوائد الناتجة من كل ورقـــة علـــى حـــدة ، ومع ذلك يمكن زيادة عوائد المحفظة فى حدود أى فئة مخاطر التنويع واختيار الأوراق المناسبة ذات قيم مختلفة .

وإذا كانـــت الاهداف الاجتماعية للمحاسبة تنطوى على التخصيص الأمثل للمـــوارد بيـــن المنتجيـــن ، ومحـــافظ الأوراق المالـــية المثلى التى يجوزها المســـتثمرون ، فأنـــه مـــن الصعب جدا قياس منافع المعلومات المحاسبية من وجهـــة الـــنظر الاجتماعية ، حيث يجب أن لا تتضمن هذه المنافع الإيرادات الاحـــتكارية الزائدة Excess Monopolistic التى قد تكون متاحة لفئة مختارة قـــادرة علـــى تحقـــيق كســـب نتيجة المتاجرة باستخدام معلومات لم تتح بعد للجمهور . وتنشأ المنافع نتيجة إمداد أسواق الأوراق المالية بجميع المعلومات الملائمـــة للقرارات الاستثمارية . ويمكن افتراض الملائمة إذا كان للمعلومات تأثـــيرا علـــى أسعار الورقة المالية أو حجم مبيعاتها ، ولذلك فأن السوق يحدد الملائمة . ويمكن افتراض أن المقدار الأمثل من المعلومات يساعد فى التوزيع الأمـــثل للمـــوارد خلال التسعير المناسب للأوراق المالية . ومع ذلك يجب أن

يفهم بوضوح أن كفاءة السوق بمفردها ، لا تؤدى بالضرورة إلى التوزيع الأمثل للموارد ، أيضا لا يمكن استخدام الدرجات النسبية للارتباط بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأوراق المالية كوسيلة لتحديد المنفعة النسبية للمجتمع نتيجة تقديم المعلومات إلى السوق .

وبدون وجود طريقة مباشرة لتقييم منافع المعلومات المحاسبية فأن التركيز يتحول إلى جانب التكاليف . ويجب أن تؤخذ فى الاعتبار عدة أنواع من التكاليف :

1- التكاليف المباشرة لإنتاج ونشر المعلومات .
2- تكاليف إنتاج ونشر المعلومات بواسطة مصادر بديلة .
3- التكاليف التى يتحملها المستثمرون ومتخذو القرارات الأخرين فى تفسير وتقييم المعلومات .
4- التكاليف التى يتحملها المستثمرون إذا كان عليهم البحث عن المعلومات اللازمة لهم .
5- التكاليف غير المباشرة مثل التأثيرات العكسية للمعلومات المنشورة على التشغيل الكفء للمنشأة .

وتتحمل المنشأة تكاليف إنتاج ونشر المعلومات المحاسبية المنشورة . ويتحملها المساهمون - ومن المحتمل غيرهم بطريقة غير مباشرة . ويحصل المستثمرون على المعلومات المحاسبية دون عبء ، ويؤدى تخفيض التكاليف إلى منفعة اجتماعية للمنشأة إذا كانت المعلومات المنشورة غير ملائمة ، أو إذا لم تستخدم بواسطة أى من المستثمرون أو السوق ، أو إذا كانت المعلومات

تقــدم كل وقت من مصادر أخرى بدون تكلفة إضافية مهمة نسبيا إذا لم توجد لها منفعة أو حتى عندما يفترض وجودها .

وبإيجــاز يمكن افتراض تحسين توزيع الموارد نتيجة أى زيادة فى مقدار المعلومــات التى تنطوى عليها أسعار الأوراق المالية ، ولكن هذا لا يعنى أنه مــن الممكــن تفضيل مجموعة واحدة من الإجراءات المحاسبية على الأخرى تــبعا للارتباط بأسعار السوق ، فهناك عوامل أخرى عديدة يجب أن تؤخذ فى الاعتــبار عــند شتقييم أية سياسة محاسبية ، وتتضمن هذه العوامل تكلفة إنتاج وتوزيــع المعلومــات ، وتكالــيف المصادر البديلة للحصول على المعلومات والتكالــيف بالإضــافة الــى تكلفة تحليل تلك المعلومات بواسطة المستثمرين والمحللين .



الفصل الثانى

التطوير المقارن للفكر والممارسة المحاسبية

The Comparative Development of Accounting Thought and Practice

2/1 تاريخ الفكر المحاسبى .

2/2 عوامل ومناهج التطوير المقارن للمحاسبة .

2/3 الفكر والممارسة المحاسبية فى فرنسا .

2/4 الفكر والممارسة المحاسبية فى المانيا .

2/5 الفكر والممارسة المحاسبية فى اليابان .

2/6 الفكر والممارسة المحاسبية فى هولندا .

2/7 الفكر والممارسة المحاسبية فى المملكة المتحدة .

2/8 الفكر والممارسة المحاسبية فى الولايات المتحدة الامريكية .

1/2 تاريخ الفكر المحاسبى History of Accounting Thought

أن الــتطورات فى الممارسات والمبادئ والإجراءات المحاسبية قد سايرت بســرعتها وتقدمهــا التغــيرات فى البيئات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياســية الســائدة فى البلد ، ففى الاقتصاديات المتقدمة كانت التغيرات فى البيــئة فــى النصف الأخير من ذلك القرن سريعة ، وبطبيعة الحال فقد ترتب علــى ذلــك ثورة جوهرية فى المحاسبة سواء فى النظرية أو التطبيق فى تلك الــبلدان أثــناء الخمسين سنة الأخيرة ، هذا ومن الأهمية بمكان تقديم وصف واستعراض للملامح الرئيسية لتطور الفكر المحاسبى فى تلك البلاد المتقدمة ، حيــث أن البلاد الآخذة فى النمو قد تتباطىء فى هذا الخصوص ، إلا أنه أثناء وأثــناء العقــد الماضى مع ذلك قد تبين وجود تفعيل لبعض الأنشطة المرتبطة بتطوير المحاسبة من حيث النظرية والتطبيق فى الاقتصاديات الاخذه فى النمو.

التاريخ المبكر للمحاسبة Early History of Accounting

أن المحاســبة مــنذ بداية تاريخها التسجيلى يبدو أنها تمثل مجرد ممارسة وتطبــيق عملى ، حيث تم تسجيل معاملات المشروع ومبيعات الأراضى منذ حوالــي 3000 عام قبل الميلاد ، ولا شك فإن إدخال النقود كوسيلة للتبادل قد كان بمثابة الدافع وراء تطوير المحاسبة الحديثة ، وقد كان الصينيون هم أوائل مــن قاموا بتلك الممارسة من 2000 عام قبل ان تظهر فى أوروبا ، حيث أن الأشكال المعقدة للمحاسبة الحكومية وجدت فى الصين فى عام 2000 عام قبل المــيلاد ، أن الأنشــطة المصــرفية والتجارية الأخرى قد آدت إلى الاحتفاظ بالحســابات فى اليونان القديمة ، وقد احتفظ الرومانيون بحساباتهم فى جداول

الشـــمع والتى فسدت مع سقوط حضارة الرومان (عام 700 قبل الميلاد وحتى عـــام 400 بعـــد الميلاد) ، أن التطور الاقتصادي فى العصور المتوسطة قد ســاعدت فـــى تطوير المحاسبة ، كما ان النطاق الكبير من الأعمال قد تحملته البـــنوك والكنيسة فى أوروبا ، ويعتقد ان فكرة القيد المزدوج قد تطورت عن طـــريق البنوك أثناء عام 1300 بعد الميلاد ، ويمكن القول بأن التنظيم المهني الأول للمحاسبين قد تأسس فى فينسيا فى عام 1581 .

وقد اعتبر **Luca Pacioli** أب المحاسبة الحديثة ، حيث ان كتابة قد أصبح بمثابة نموذج للكتب والدراسات اللاحقة أثناء فترة تزيد عن مائتين سنة ، وفى عـــام 1494 قام بنشر بحثه الفلسفى الشامل الذى تضمن فصلين يصفان طريقة القـــيد المـــزدوج فى إمساك الدفاتر ، وقد تم تعيينه أستاذا للرياضيات فى عام 1514 فـــى روما ، وهناك عديد من الأساتذة الأوربيين الذين قاموا بمساعدته فى تطوير الأفكار المحاسبية ، ومنهم **Cayley** الذى كان أستاذا للرياضيات فى جامعـــة كامبردج فى إنجلترا وقد كتب مؤلفا عن مبادىء طريقة القيد المزدوج فى إمساك الدفاتر **The Principles of Double – Entry Bookkeeping** ، ان نظـــام القيد المزدوج الموضوع عن طريق **Pacioli** قد تم تطبيقه مبكرا فى عام 1563 فى أوروبا ، ولكن بدأ فى إنجلترا إدخاله فى نهاية القرن التاسع عشر.

عصر الركود The Age of Stagnation

أن الفـــترة مـــا بيـــن عام 1494 وعام 1775 تم اعتبارها عصر الركود للمحاســـبة ، وتجـــدر الإشارة فإن المحاسبة تعتبر دالة فى التطور الاقتصادى والاجـــتماعى ، وقد حدثت تغيرات قليلة جدا أثناء تلك الفترة التى تبلغ حوالى

300 عامـــا ، ولـــم تكـــن هـــناك أيـــة مظاهر للتطور الاقتصادى على وجه الخصـــوص فـــى تلـــك الفـــترة ، وبطبـــيعة الحال فلم يكن هناك أى تقدم فى الممارسات والأفكار المحاسبية .

أن مالك المشروع يتوقع أن يحتفظ بالحسابات لأغراض شئونه الخاصة ، لذلـــك لـــم تكن هناك حاجة إلى عملية أعداد القوائم المالية أو مراجعتها ، ولم تكن هناك أية قوائم للدخل أو للميزانيات العمومية كما هى متعارف عليها الآن ، وعلى الرغم من ذلك فان مفاهيم رأس المال المرتبطة بأن الفرق بين الأصول والالـــتزامات وصافى الربح يمثل التغير فى رأس المال بين فترتين (بعد الأخذ فـــى الحســـبان الإضـــافات والمسحوبات إلى رأس المال) قد تم تقريرها أثناء عصر الركود .

نمو المعرفة المحاسبية Growth of Accounting Knowledge

أن المعـــرفة المحاســـبية (المبادىء والأساليب والممارسات أو النظم) قد تزايدت لحد كبير خلال فترة 200 عاما بداية من عام 1775 حتى عام 1985، وسوف يكون من المفيد أن يتم عمل مسح مختصر لنمو الممارسات والمبادىء المحاسبية فى تلك الفترة .

الفترة من عام 1775 حتى عام 1850

أن منشـــآت الأعمـــال الـــتى تتخذ شكل المنشأة الفردية وضعت مزيد من التأكيد على الميزانيات العمومية Balance Sheets أكثر من قوائم الدخل (حسابات الأرباح والخسائر) أثناء تلك الفترة ، وعلى الرغم من تزايد النمو فى شركات الأشـــخاص والمنشآت الفردية فقد ترتب على الثورة الصناعية زيادة النمو فى

الاعتماد على الشركات ذات النطاق الضخم حيث ظهر للوجود شركات كثيرة وعديـــدة تتسـم بالضــخامة ، وقــد تحول مفهوم الملكية من الملكية الفردية والمشـــتركة Proprietary Ownership إلى الملكية عن طريق حملة الاسهم Shareholder Ownership في ظل وجود قانون للشركات ، وحيث تم النظر للشركة على أنها كيان ذو شخصية معنوية مستقلة ، وبطبيعة الحال فإن ملاك رأس المـــال (حملة الاسهم) كان مهتمين بالحصول على عائد من استثماراتهم فـــى الشـــركة ، ممـــا ترتب على ذلك زيادة التأكيد على الدخل ، حيث تعلق اهـــتمامهم بالدخل بعد الفائدة والضريبة ، علاوة على ذلك فإن نتيجة الأعمال أثـــناء الفـــترة المحاسبية يجب ان يكون معروفا للملاك ، وقد ترتب على ذلك تطويـــر مفهـــوم الدخل المحاسبى بالإضافة إلى مفهوم الدورية Periodicity ، كمـــا تـــم النظر إلى الشركة على أنها مستمرة فى نشاطها على أساس فرض الاستمرار Going Concern ، ووفقا لذلك المفهوم فإن الأصول الثابتة كان يتم تقييمها على أساس التكلفة الأصلية مطروحا منها الإهلاك .

وحيث أن الملكية قد تم فصلها عن الإدارة ، فقد اصبح من الضروري أن يتم الحصول على حسابات سنوية يتم تدقيقها عن طريق جهة خارجية حيادية، وقـــد أدى ذلك إلى نشوء المراجعة المالية Financial Audit ، وقد تم تأسيس كثـــير مـــن مجـــامع وتنظـــيمات المحاسبين القانونيين فى كثير من البلاد فى السنوات الأخيرة والتى أهتمت بتطوير أداء وظيفة المراجعة .

الفترة من عام 1900 حتى عام 1950

جديـــر بالذكر كان هناك ثورة فى الممارسة والنظرية المحاسبية أثناء تلك الفترة والفترة اللاحقة ، أن مفهوم محاسبة الأشراف أو الوكالة Stewardship

Accounting (التقرير عن طريق الإدارة إلى ملاك غائبين) التى أتت للوجود خــلال عــام 1915 لــم تظل قائمة بشكل جوهري خلال الخمسينات ، فنتيجة لــزيادة تعقــد أعمال المشروعات ونشوء أساليب جديدة (نظريات وممارسات) للتحلــيل المحاسبى من أجل التعامل مع المنافسين ، تطورت محاسبة التكاليف Accounting Cost و المحاســبة الإدارية Management Accounting أثناء تلك الفترة ، حيث لم يعد يتم النظر إلى القوائم المالية كمؤشرات ذات دلالةعن المركــز المــالى ونتائج الأعمال السابقة ، حيث تم توجيه نظر المحاسبة نحو نفعــية القرار فى نهاية تلك الفترة ، وقد تم وضع مزيد من التركيز على نشوء أســاليب وممارسات ونظم للمحاسبة لجعلها اكثر نفعا فى عملية اتخاذ القرار ، وقد تم تطوير المحاسبة الضريبية Tax Accounting والاستشارات الضريبية Tax Accounting والتخطــيط الضــريبى Tax Planning أثناء تلك الفترة ، ولترشــيد أساليب المراجعة وتطويرها تم إصدار معايير وإرشادات المراجعة فــى بــلاد كثيرة ، كذلك فقد تم تحسين المحاسبة الحكومية رغما عن تاريخها القديم المسجل حتى تكون أكثر نفعية فى إعداد الموازنات التخطيطية والرقابية ، بالإضافة لذلك فقد أدخلت أساليب أفضل فى تسجيل وتحليل البيانات .

الفترة من عام 1950 حتى الوقت الحاضر

أثــناء تلــك الفــترة تطــورت المحاسبة حيث اصبحت بمثابة نظام كامل للمعلومــات ، ولــم يعد ينظر إليها على أنها مجرد فن ولكنها تعتبر أيضا علم مثل باقى العلوم الاجتماعية الأخرى ، وقد تم اختبار كثير من المفاهيم النظرية ووضعها محل التنفيذ ، وقد تم الإشارة إلى انه من المفيد أن يتم تطوير نظرية المحاســبة تأسيســا على المدخل الوصفي والمدخل المعياري ، وقد تم تكوين

كثـــير من مجالس ولجان معايير المحاسبة بهدف إصدار إيضاحات عن مفاهيم ومعايـــير المحاســـبة فـــى كثير من البلدان ، حيث تم تطوير المحاسبة الدولية International Accounting بهدف عمل التوافق والتجانس فيما بين أساليب وممارســـات المحاســـبة فى البلاد الأعضاء ، وخلال السبعينات ازداد الإدراك والاهتمام الخاص بأنه بجانب أن أنشطة منشآت الأعمال لها آثار اقتصادية فإن لها أيضا تأثيرات اجتماعية على العاملين والمجتمع والمستهلك والبيئة ، الأمر الـــذى أدى إلى تطوير المحاســـبة الاجتماعـــية للشـــركة Corporate Social Accounting أو مـــا يطلـــق علـــيه محاســـبة المسئولية الاجتماعية Societal Responsibility Accounting أو المحاسبة والمساءلة عن الأداء Accountability Accounting . وقـــد تحول التركيز فى ذلك النوع من المحاسبة من الإيرادات والمصـــروفات إلى الموازنة بين التكلفة والعائد ، حيث لم يكشف النوع الأول عـــن الصـــورة الكاملـــة لانشـــطة الشركة ، كذلك فقد تطورت المحاسبة عن المـــوارد البشرية Human Resources Accounting كجزء من قياس الأداء الاجتماعى للشركة واصبحت فرعا قائما بذاته .

و أثـــناء الســـبعينات والثمانينات تم إعطاء مزيد من الانتباه إلى التخطيط الكلـــى للـــنظم بالإضـــافة إلى التطبيقات المتداخلة للنظم ، وقد أحدث استخدام الكمبـــيوتر ثـــورة فى نظم وأساليب المحاسبة ، وقد كان هناك تأكيد على تقييم الفعالية Effectiveness Evaluation ، ونظم المعلومات Information Systems وعلـــم الإدارة Management Sciences والخدمات الإدارية Management Services ، بالإضـــافة إلى المراجعة الإدارية Management Audit والتى تعتـــبر نتائج تطبيق أساليب ونظرية جديدة للمحاسبة ، وقد أصبحت المحاسبة الآن علم منهجى متعدد الأبعاد .

2/2 عوامل ومناهج التطوير المقارن للمحاسبة

The Comparative Development of Accounting

تـؤدى المحاسبة وظيفة خدمية فى المجتمع ، وحتى يمكنها أن تظل مفيدة مـن الناحـية الفنية والاجتماعية فيجب أن تتجاوب مع حاجات المجتمع التى تتغـير دائمـا ، كما يجب أن تعكس الظروف الثقافية والاقتصادية والقانونية والاجتماعـية والسياسـية مـن خلال عملها ، ومن هنا كان تطور المحاسبة والمحاسبين باستمرار ، وفى البداية لم تكن المحاسبة أكثر قليلا من نظام للقيد والتسـجيل لخدمـات مصرفية معينة وتحصيل الضريبة ، ثم تطورت فيما بعد حيث ظهرت نظم إمساك الدفاتر بالقيد المزدوج لمقابلة احتياجات المشروعات الـتجارية ، كما أوجد التصنيع وتقسيم العمل الحاجة إلى تحليل سلوك التكاليف والمحاسـبة الإداريـة ، كما أدى ظهور الشركات الحديثة إلى ظهور التقارير الدوريـة وكذلـك المـراجعة ، ومؤخـرا أوجـدت المحاسبة طرقا لمعالجة الالتزامات البيئية وكشف غسيل الأموال .

وتوفـر المحاسبة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات فى أسواق الأوراق المالـية الكـبرى سواء المحلية أو الدولية ، ثم اتسعت المحاسبة لتدخل مجال تقديـم الاستشارات الإدارية ، كما احتوت جانبا كبيرا من تكنولوجيا المعلومات ضمن نظم وإجراءات المحاسبة .

إلا أن السـؤال الـذى يـثار هو لماذا تكون هناك رغبة فى معرفة كيف ولماذا تتطور المحاسبة ؟ ، إن الإجابة هى نفس الأسباب التى أدت إلى التطور فى مجال الدراسات الأخرى ، فإذا كانت هناك قدرة على التعرف على أسباب تطور المحاسبة، سوف تكون هناك إمكانية للتأثر والتنبؤ باتجاه ومعدل التغير، عـلاوة على ذلك فأن معرفة العوامل المؤثرة على تطور المحاسبة تمكن من

الفهم على نحو أفضل أسباب أخذ نظام المحاسبة فى دولة ما خصائص معينة، حيث تختلف المحاسبة بشكل واضح من دولة لأخرى فى العالم وكذلك عوامل التطور ، وبتعبير آخر فـــأن دراسة أوجه الاختلاف وكذلك أوجه الاتفاق يمكن أن توضـــح هذه العوامل ، حيث أن المحاسبة تتجاوب مع البيئة ، أن اختلاف البيـــئة الثقافـــية والأقتصـــادية والقانونـــية والسياسية تؤدى إلى اختلاف نظم المحاســـبة ، بينما أوجه اتفاق العوامل البيئية تؤدى إلى نظم محاسبة متشابهة ، ويؤدى التطور فى العديد من النظم الى دراسة أهمية التبويب Classification، ولكن السؤال الذى يمكن إثارته هو لماذا يتم الاهتمام بالتبويب (المقارن) سواء فـــى نظـــم المحاسبة المالية المحلية أو الإقليمية ؟ ، لعل الإجابة تكمن فى أن التبويـــب يعتبر أمرا جوهريا لتفهم الحقائق وإيجاد العلاقات بينها ، كما يسمح تبويب نظم المحاسبة المالية إلى تفهم لماذا وكيف تختلف النظم ، ويمكن أيضا من تحليل ومعرفة أى من النظم تتقارب أو تختلف مع مرور الزمن .

والهـــدف مـــن التبويب هو تقسيم الدول إلى مجموعات من حيث العوامل العامـــة والخصائص المميزة لنظم المحاسبة لكل منها ، ويظهر التبويب هيكل وأساســـيات كل مجموعة والتى تميزها عن المجموعات الأخرى ، ويمكن تفهم نظـــم المحاســـبة إذا أمكن تحديد أوجه الاختلاف والاتفاق لكل منها ، ويعطى التبويب بعض المزايا العملية هى :

1- تـــتفاعل الدول فى كل مجموعة مع الظروف الجديدة بطريقة واحدة ، كما يمكن أن تستفيد من تجارب الدول الأخرى بنفس مجموعتها ، وعلى سبيل المـــثال وجـــد واضـــعو معايـــير المحاسبة فى كندا والولايات المتحدة أنه من الأفضل لهما أن يتعاونوا لإيجاد حلول لمشاكل محاسبية معينة .

2- أظهــر التبويب إطارا عاما للمجهودات التى تهدف إلى إيجاد التناسق بيــن الدول أو الأقاليم ، وحتى يمكن أن تنجح هذه المجهودات يجب أن تتفهم كــل مجموعــة (مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولى ، أو الاتحــاد الأوربى على المستوى الاقليمى) الفروق الواجب التغلب عليه بحيث تتغير مع الزمن .

3- تفــتقر الــدول الناميــة عــادة إلــى المواد اللازمة لتطوير معاييرها المحاسبية ، ويمكن لهذه الدول أن تحدد معاييرها من معايير قائمة فعلا .

4- وتــزداد تعقد مشاكل الاتصالات عندما يقدم لمستخدمى القوائم المالية قوائــم معدة وفقا لمعايير المحاسبة غير معتادين عليها ، ويمكن أن يحدث ذلك فــى داخــل المنشاة متعددة الجنسية ، لذلك يحتاج المحاسبون عند تعاملهم مع محاسبين فى دولة أخرى إيجاد لغة مشتركة .

ان معايــير المحاســبة لأى دولــة هــى نــتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنظيمية ، ومن غير المحتمل أن يتشابه هــذا المزيج فى دولتين لذلك فأن الاختلاف أمرا وارد ، ويساعد تفهم العوامل الــتى تؤثــر علــى تطور المحاسبة على المستوى المحلى على إيضاح أوجه الاختلاف بين الدول ، وفيما يلى بيان العوامل التى يعتقد أن لها تأثير هام على تطــور المحاسبة ، حيث تعتبر العوامل السبعة الأولى ذات طبيعة اقتصادية أو اجتماعية وتكون محل اهتمام كل الكتاب فى المحاسبة أكثر، أما العامل الثامن، والــذى يوضــح العلاقة بين الثقافة وتطور المحاسبة فقد أصبح مؤخرا محل الاهتمام .

1- النظام القانونى Legal System

تـــنظم القوانين السلوك البشرى ، ويحدد نظام القوانين مدى تفاعل الأفراد وانتمائهم لقوانين البلاد ، وقد انقسم العالم الغربى إلى نظامين الأول التشريعى (التعليمات والقوانين المدنية) Code or Civil law ، والثانى النظم غير التشريعية (قانون الحالة أو القانون العام) Common or Ease Law ، ويعتمد النوع الأول على القانون الرومانى ، ثم بعد ذلك قانون نابليون ، أما دول قانون الحالة أو القـــانون العام فتبنى قوانينها على متطلبات حاجات الإفراد لذلك ، وفى الدول التشـــريعية فأن قوانين المحاسبة تندمج ضمن القوانين المحلية ، وتميل إلى أن تكـــون أمـــرا إجرائيا ، وعلى العكس من ذلك ففى دول القانون العام أو قانون الحالـــة لا يوجـــد واحد مسبق ولا يهدف إلى أن يغطى كل الحالات ولا توجد محـــاولات فـــى قـــانون واحد وهو ما يشجع على التجربة ، ويعطى الفرصة لممارســـة عملية التقاضى ، ويرجع أصل القانون العام Common إلى النظام القضائى البريطانى ، ولا تندمج قواعد المحاسبة ضمن هيكل القوانين فى دول القـــانون العـــام ، وإنمـــا تضعها هيئات مهنية تعمل مع القطاع الخاص ، مما يسمح لها بأن تكون أكثر إلزاما وأكثر تجديدا .

2- مصادر التمويل Sources of Finance

تركـــز المحاســـبة فى الدول ذات أسواق رأس المال القوية مثل الولايات المـــتحدة الأمريكـــية والمملكة المتحدة على بيان مدى كفاءة الإدارة فى تشغيل الشـــركة (ربحيـــتها) ، وقد صممت لمساعدة المستثمرين على تحديد التدفقات المالية المستقبلية وكذلك المخاطر المحتملة ، ويتسع الإفصاح ليتمشى مع انتشار

واتســـاع الملكـــية الخاصة ، وعلى العكس من ذلك إذا كانت النظم مبينة على الإقـــراض - وحيـــث تكـــون البـــنوك هى المصدر الرئيسى للتمويل ، تركز المحاسبة عل حماية المقرضين من خلال مقاييس محاسبية متحفظة ، طالما أن المنظمات المالية يمكنها الوصول إلى أية بيانات تحتاجها بطريقة مباشرة ، لذلك يكون الإفصاح المتسع محددا، ويظهر ذلك فى كل من ألمانيا واليابان وسويسرا.

3- الضرائب Taxation

تحـــدد التشريعات الضريبية معايير المحاسبة فى العديد من الدول ، حيث يجـــب علـــى الشركات أن تسجل إيراداتها ومصروفاتها فى السجلات الخاصة للأغـــراض الضريبية ، وفى بعض البلاد مثل ألمانيا والسويد وفى دول أخرى مـــثل هولـــندا تنفصل الحسابات المالية عن الحسابات الضريبية ، حيث يكون الربح الخاضع للضريبة عبارة عن أرباح المحاسبة المالية بعد تعديلها لمواجهة الفـــروق الـــناتجة من تطبيق القوانين الضريبية ، ومن الطبيعى حتى فى حالة انفصـــال المحاسبة المالية عن المحاسبة الضريبية أن يتطلب التشريع الضريبى اتـــباع مـــبادئ محاسبية محددة مثل تقييم المخزون وفقا للوارد أخيرا يصرف أولا Lifo كما فى الولايات المتحدة الأمريكية .

4- الروابط الاقتصادية والسياسية Political and Economic Ties

تنـــتقل الأفكار والتطبيقات الفنية والمحاسبية من دولة لأخرى عن طريق الاحـــتلال أو الـــتجارة أو غيرها من القوى ، فقد انتشر نظام القيد المزدوج ، والـــذى وجـــد فـــى إيطاليا فى القرن الخامس عشر فى كل أوربا ، وذلك مع انتشـــار الأفكـــار الجديـــدة لعصـــر النهضة ، كما صدر الاستعمار البريطانى

المحاسبين ومبادئ المحاسبة إلى المستعمرات ، كما فرضت الولايات الأمريكية نظام وإجراءات المحاسبة على اليابان بعد الحرب العالمية الثانية ، والان يلاحظ أن دول أوربا الشرقية حدثت من أنظمتها من خلال إجراءات المحاسبة المتبعة فى الاتحاد الأوربى ، وغنى عن البيان فإن اتساع التكامل الاقتصادى من خلال نمو التجارة وتدفقات راس المال قد أصبحت محفزات قوية لاتساق معايير المحاسبة .

5- التضخم Inflation

يؤثر التضخم على المحاسبة بالتكاليف التاريخية ، كما يؤثر على رغبة الدولة فى دمج تغيرات الأسعار فى الحسابات ، لذلك تستخدم إسرائيل والمكسيك وغيرهما من دول أمريكا اللاتينية بشكل معتاد المستوى العام للأسعار بسبب معاناتهم للتضخم الجامح ، وفى أواخر السبعينات قامت الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة بإعداد تقارير أثار التغير فى الأسعار للتجاوب مع معدلات التضخم العالية غير المعتادة .

6- مستوى التطور الاقتصادى Level of Economic Development

يؤثر هذا العامل على أنواع المعاملات التى تتم فى الاقتصاد ، وأى منها يعد أكثر سيادة ، ومن ناحية أخرى تحدد أنواع المعاملات المشاكل والقضايا المحاسبية التى يجب مواجهتها ، فعلى سبيل المثال فأن تعويضات المديرين على أساس الأسهم ، أو الأصول فى شكل أوراق مالية غير هامة فى أسواق رأس المال المتخلفة ، والان تتحول العديد من الاقتصاديات الصناعية إلى اقتصاديات خدمات ، كذلك أصبحت مشاكل وقضايا تقييم الأصول الثابتة

وتسجيل الإهلاك والملائمة فى البيئة الصناعية الآن أقل أهمية ، وهناك تحديات جديـــدة للمحاســـبة تظهر الان على سبيل المثال تقييم الأصول غير الملموسة والموارد البشرية.

7- مستوى التعليم Education Level

تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد ، وغير ذات فائدة إذا لم يحسن فهمها أو استخدامها ، وعلى سبيل المثال ستكون التقارير الفنية المعقدة عن انحرافات سلوك التكاليف غير ذات فائدة ما لم يكن القارئ متفهما المحاسبة عن التكاليف ، كذلـــك الإفصاح عن مخاطر المشتقات المالية ستصبح معلومات غير مفيدة إلا إذا قرأت بكفاءة .

ويـــتدخل العديـــد مـــن المتغيرات السابقة ، وعلى سبيل المثال فأن نظام القـــانون العـــام ذا الأصل البريطانى صدر إلى دول عديدة مثل استراليا وكندا والولايـــات المـــتحدة الأمريكية ، ولهذه الدول الأربعة أسواق رأس مال عالية الـــتطور وتؤثـــر فـــى الـــتقارير المالية ، كذلك تنفصل المحاسبة المالية عن المحاســـبة الضـــريبية ، وعلى العكس من ذلك فأن معظم قارة أوربا واليابان ذات الـــنظم القانونية تعتمد على البنوك أو الحكومة بغالبية تمويلها ، وتتمشى قواعد المحاسبة عموما مع قوانين الضرائب .

8- الثقافة Culture

يمكـــن القـــول بـــأن الثقافة هى القيم والاتجاهات المشتركة فى المجتمع ، وتؤثر المتغيرات الثقافية على التنظيمات (مثل النظم القانونية) ، وقد أوضحت أدبيات المحاسبة وجود أربعة أبعاد محلية أو وطنية للثقافة هى :

a- الفردية Individualism .

b- مدى القوة Power Distance .

c- تفادى عدم التأكد Uncertainty Avoidance .

d- سيطرة الرجل Masculinity .

ويمكـــن القـــول بأن الفردية (عكس الجماعية) هى السمة المميزة لخيوط النســـيج الاجتماعى (أنا بدلا من نحن) ، ومدى القوى يعنى إلى أى مدى يمكن قـــبول الـــتدرج الهـــرمى والـــتوزيع غير المتكافئ للسلطة داخل المؤسسات والمنظمات ، ويعنى تفادى عدم التأكد شعور المجتمع بغموض وعدم التأكد فى المســـتقبل ، والذكـــورة (عكـــس الأنوثة) تعنى مدى تفضيل الجنس واتباع قيم الذكورة التقليدية وتفضيلها عن الأنوثة .

فـــى ضوء ذلك المدخل تم وضع إطار يربط بين الثقافة والمحاسبة ، حيث تـــم اقتراح أربعة أبعاد للقيم المحاسبية والتى تؤثر على ممارسة التقرير المالى للدولة هى :-

a- الرقابة المهنية أو القانونية Professionoalism vs. Statutory Control

ويعـــنى تفضـــيل أحكام المهنة والرقابة الذاتية للمهنة أو على العكس وفقا للمتطلبات القانونية .

وتتمشـــى الرقابة المهنية مع تفضيل هيكل نسيج المجتمع الذى يركز على الاستقلالية ، وحيث لا يوجد سوى دور بسيط وعدد قليل من القواعد ، وعندما تكون أحكام الرقابة المهنية ممكنة التطبيق ، وغالبا ما تكون المهنية مقبولة فى المجتمعات التى يكون فيها قوة المجتمع قليلة ، حيث يكون هناك اهتمام بحقوق الفـــرد ، حيـــث لا يشـــعر الأفراد عند المستويات المختلفة من القوة بالخوف

ويكونـــوا أكـــثر اســـتعدادا للثقة فى الناس ، وكذلك عندما يسود الاعتقاد بعدم الحاجة إلى فرض قوانين أو نظم قانونية أخرى .

b- التنميط مقابل المرونة **Uniformity vs . Flexibility**

ويعـــنى تفضـــيل التنميط والثبات على المرونة عند مواجهة أيه ظروف ، ويتمشـــى تفضيل التنميط مع سلوك الأفراد الذين يواجهون حالة عدم التأكد من تفـــادى الأمور التى تؤدى إليها القوانين والنظم الجامدة ، كذلك احترام التنميط والبحـــث عـــن القـــيم والحقـــيقة المطلقة ، ويتمشى التنميط مع حالة التفضيل الجماعية فى النسيج القوى للمجتمع ، والأيمان بالنظام والتنظيم واحترام تقاليد المجـــتمع ، ومـــن السهل تطبيق التوحيد فى المجتمعات القوية من حيث القدرة علـــى فرض القوانين والتعليمات ذات الطبيعة الموحدة ، وفى هذه الحالة يكون التنميط مقبولا .

c- التحفظ مقابل التفاؤل **Conservatism vs . Optimism**

يتمشى منهج الحيطة والحذر عند القياس مع عدم التأكد فى المستقبل أكثر من التفاؤل والمغامرة ، ويتمشى منهج التحفظ عند قياس الأرباح فى ظل حالة عدم التأكد الناتجة عن استشعار عدم الأمان ، مما يتطلب اتخاذ الحيطة للتمشى مـــع عـــدم الـــتأكد مـــن الأحداث فى المستقبل ، ويشجع التركيز على الأداء والإنجاز الفردى على الأقلال من منهج التحفظ عند القياس .

d- السرية مقابل الشفافية **Secrecy vs . Transpatency**

تفضـــيل السرية يعنى وضع قيود على المعلومات ومنع وصولها إلى من يريد الحصول على المعلومات بدلا من الاستعداد للإفصاح عن المعلومات العامة .

ويتمشـــى تفضيل السرية مع حالة تفادى عدم التأكد أى عدم الإفصاح عن المعلومـــات لتفادى التضارب والمنافسة والمحافظة على الأمن ، ومن المحتمل

أن تتميز المجتمعات ذات بعد القوة العالى بالسرية على التميز فى القوة ، وتتمشى السرية أيضا مع تفضيل الجماعية ، أى أولئك المهتمون بالمنشأة بدلا من الأطراف الخارجية ، وتميل المجتمعات التى تركز على مستوى المعيشة والإفراد والبيئة إلى أن تكون أكثر انفتاحا خصوصا فيما يتعلق بالمعلومات التى تخص المجتمع .

نماذج التطور المقارنة Comparative Development Patterns

يمكن التمييز بين أربعة مناهج لتطور المحاسبة فى الدول الغربية ذات نظم اقتصاديات السوق :

1- نموذج الاقتصاد الكلى **Macroeconomic Patern**

2- نموذج الاقتصاد الجزئى **Microcconomic Patern** .

3- منهج المعرفة المستقل **The Independent Discipline Approach** .

4- منهج التنميط أو التوحيد المحاسبى **The Uniform Accounting Approach**.

وقد قدمت أدبيات المحاسبة تلك النماذج الرائدة ، والتى اعتبرت أساسا لمعظم تبويبات نظم المحاسبة فى العالم .

نموذج الاقتصاد الكلى The Macroeconomic Pattern

هناك فرضان رئيسيان بالنسبة لاقتصاديات الأعمال :

1- تضع المنشأة الفردية أهدافها بشكل رسمى أو غير رسمى ، ثم توجه عملياتها نحو التنفيذ الأمثل لهذه الأهداف .

2- تضع الدولة سياسات رسمية أو غير رسمية ، ثم تضع الطرق الكفيلة بتحقيق هذه السياسات ، وعادة ما تكون أهداف المنشأة أضيق من السياسة

الاقتصادية القومية كما يكون للمنشأة أهداف محددة ومتعددة ترمى إلى تحقيقها وتحاســب عــنها أمــام عــدة مجموعات من المستفيدين ، لذلك تشتق وتعمم المحاسبة فى نموذج الاقتصاد الكلى من أهداف الاقتصاد الكلى القومى ، والتى تقوم على الفروض التالية :

1- تعتبر المنشأة الوحدة الأساسية فى الاقتصاد القومى .

2- تحقق المنشأة أهدافها الفعالة مع السياسات الاقتصادية القومية .

3- يمكــن تحقــيق المصـــلحة القومية إذا كانت المحاسبة فى المنشأة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالسياسات الاقتصادية القومية .

وقد اتبعت السويد نموذج الاقتصاد الكلى لنمو المحاسبة .

نموذج الاقتصاد الجزئى The Microeconomic Pattern

يفترض هذا النموذج أن تتطور المحاسبة وفقا لمبادئ الاقتصاد الجزئى ، والتى تقوم على الاتى :

1- تعتبر المنشأة مركز النشاط الاقتصادى .

2- الهدف الرئيسى للمنشأة هو البقاء .

3- أحسن استراتيجية للبقاء هو الأمثلية الاقتصادية **Economic Optimization**.

4- ان المحاســبة باعتبارها أحد فروع الاقتصاد تشتق مبادئها وتطبيقاتها من التحليل الاقتصادى .

والمــبدأ المحاسبى الرئيسى فى نموذج التطور هذا هو أن عملية المحاسبة يجــب أن تتمسك بمبادئ ثابتة فيما يتعلق بالمبالغ المستثمرة فى المنشأة ، وهذا المبدأ ضرورى من حيث :

1- أن بقاء المنشأة مستحيلا إذا استنفذ رأس المال الحقيقى .

2- يجـــب الاهتمام الكبير برأس المال الدائم المستثمر طالما أن المنشأة نفسها تمثل محور أنشطة الأعمال .

3- يجـــب الفصـــل بين رأس المال والدخل حتى يمكن إجراء التقييم والرقابة على أعمال المنشأة .

وقـــد توصل المدافعون عن نموذج الاقتصاد الجزئى فى المحاسبة إلى أن نظـــام القياس المحاسبى المبنى على تكلفة الإحلال يناسب تماما مبدأ الاقتصاد الجـــزئى ، وأنه يجب أن يظهر ويتم التركيز عليه فى كل التقارير المحاسبية ، وأحسن نموذج لمنهج الاقتصاد الجزئى فى المحاسبة هو مايطبق فى هولندا .

منهج المعرفة المستقل The Independent Discipline Approach

يعتـــبر الـــتقدير والحكـــم جزءا مكملا لإدارة الأعمال ولازما للتكيف مع تعقـــيدات مشـــكلات العـــالم ومـــنها عدم التأكد ، لذلك يطور رجال الأعمال الـــناجحون نظما للتقدير والحكم وكذلك التجربة ، كل ذلك يساعد على التعامل مـــع التغـــيرات المستمرة فى بيئة الأعمال ، وتعد الدولة مبادئها وأساليبها من التجربة والممارسة ، فأذا كانت المنشأة هى محل اهتمام المحاسبة ، وإذا كانت المحاســـبة تقـــدم للمنشأة خدمات فعالة وكاملة ، حينئذ ستتبع كل من المحاسبة والممارسة المحاسبية نفس نموذج التطور .

لذلـــك يـــنظر إلى المحاسبة على أنها وظيفة تشتق مفاهيمها وقواعدها من المعاملات التى تخدمها - وليس من مصادر معرفة أخرى مثل الاقتصاد ، كما تعتبر المحاسبة علما مستقلا بذاته ، ويتطور باستمرار ، ويقوم ذلك على الحكم

والتجربة والخطأ ، ومن الدول التى تطورت فيها المحاسبة كعلم مستقل المملكة المتحدة والولايات المتحدة .

منهج التنميط أو التوحيد المحاسبى The Uniform Accounting Approach

تنمط المحاسبة وتستخدم كأداة للرقابة الإدارية التى تفرضها الحكومة المركزية ، ولا شك أن توحيد المقاييس والعرض والإفصاح يجعل من السهل استخدام المعلومات المحاسبية للرقابة والتحكم فى كافة الأنشطة بواسطة المخططين الحكوميين والسلطات الضريبية وأيضا المديرين ، ويظهر منهج التوحيد المحاسبى فى الدول التى تتدخل فيها الحكومات بقوة فى التخطيط الاقتصادى حيث تستخدم المحاسبة فى قياس الأداء وتوزيع الموارد وجباية الضرائب وما إلى ذلك ، ومن الأمثلة على الدول التى تتبع منهج التوحيد المحاسبى فرنسا .

2/3 الفكر والممارسة المحاسبية فى فرنسا

تعتبر فرنسا من أوائل المدافعين عن نظم المحاسبة الموحدة على مستوى العالم ، فقد اعتمدت وزارة الاقتصاد القومى فى سبتمبر 1947 أول خطة رسمية للمحاسبة العامة **Plan Comptable General** (الدليل العام للمحاسبات) ، وقد تعدلت الخطة و أصبحت سارية المفعول عام 1957 ، ورروجعت الخطة مرة اخرى عام 1982 تحت تأثير التوجيه الرابع للاتحاد الاوربى والخاص بالقوائم المالية الموحدة ، وعموما تقدم خطة المحاسبة العامة الاتى :

- دليل حسابات قومى موحد .
- تعريف وشرح المصطلحات .

- تفسير – عند الضرورة – شكل القيود المدينة والدائنة عند تسجيل بعض الأحداث والمعاملات الخاصة .
- مبادى القياس المحاسبى (التقييم) .
- الأشكال المعيارية للقوائم المالية .
- طرق للمحاسبة عن التكاليف المقبولة .

ولا يمثل الدليل المحاسبى الموحد فى فرنسا عبئا على الشركات ، فهو مقبول قبولا عاما ، كما ان التعليم المحاسبى قائم على أساسه ، وكل الجداول اللازمة لسداد الضريبة على الدخل مبنية على هذا الدليل ، ويستخدمه مكتب الإحصاء للدولة فى إعداد بيانات الاقتصاد الكلى عن طريق تجميع القوائم المالية للمنشآت .

وترتبط المحاسبة المالية فى فرنسا بالخطة ارتباطا وثيقا حيث يتحكم التشريع التجارى (قانون الشركات مثلا) والتشريع الضريبى فى الكثير من الممارسة العملية للمحاسبة المالية الفرنسية وممارسات التقرير ، وكلاهما يسبق وضع الخطة ، حيث ترجع جذور قانون التجارة الى عام 1673 والى تعليمات أولبير (وزير مالية لويس الرابع عشر) ، والتى صدرت بالقانون الذى أصدره نابليون عام 1807 باعتباره جزءا من النظام القانونى للدولة ، وقد اعتمد أول قانون لضريبة الدخل عام 1914 حيث اوجد وسائل الربط بين الضرائب ومتطلبات السجلات المحاسبية .

ويتطلب التشريع التجارى ضمن قانون التجارة العديد من الاشتراطات الخاصة بالمحاسبة والتقارير ، حيث يتطلب إجراء الجرد السنوى للأصول والخصوم ، كذلك إقامة الدليل على صدق وعدالة التقارير ، كما أن هناك

ســـجلات محاسبية معينة لها أهمية أمام القضاء فى حالات محددة ، لذلك تخدم الســـجلات المحاســـبية أغــراض الإثبات والمراجعة (بدلا من كونها مصدرا للمعلومـــات اللازمـــة لاتخـــاذ القرارات) واعتبارها أدوات للرقابة القانونية ، واحـــد تداعيات هذه الخاصية هو انه يجب تسجيل السجلات المحاسبية تسجيلا رســـميا ، كما يتطلب أن تكون صفحات دفتر اليومية ، ودفتر الجرد وغيرهما مـــن الســـجلات المحاســـبية الرئيســـية مسلسلة وموقعة من الموثق التجارى الحكومـــى ، وهناك قواعد خاصة للسجلات المعدة إلكترونيا ، والتى يجب أن تتبع إجراءات محددة بما فى ذلك الأرقام المسلسلة والتاريخ .

ويجـــب أن تضع كل منشأة ما يسمى : دليل المحاسبة ، والذى يحتوى - على الأقل - على خريطة تدفق وتفسير النظام المحاسبى كله ، وكذلك وصف لكـــل أساليب تشغيل البيانات والرقابة عليها وقائمة تفصيلية للمبادى المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية، وكذلك الطرق المتبعة لإجراء الجرد السنوى.

وتؤثر قوانين الضرائب على المحاسبة فى فرنسا ، فلا تخصم مصروفات النشـــاط لأغـــراض الضـــريبة ألا إذا كانـــت مقيدة فى السجلات بشكل كامل وموضـــحة فـــى التقارير المالية السنوية ، وهناك خاصية أخرى للمحاسبة فى فرنســـا ، وهـــى أنها لا تتطلب تطبيق القواعد السابق ذكرها عند إعداد القوائم المالـــية الموحـــدة (للمجموعـــة) حتى ولو كانت حسابات الشركة تتمشى مع خطـــة المحاسبة العامة والقانون التجارى والقوانين الضريبية ، ولكن يمكن ان تعـــد القوائـــم المالـــية الموحـــدة باتباع معايير المحاسبة الدولية ، وفى بعض الحالات تتبع مبادى المحاسبة المالية المقبولة قبولا عاما فى أمريكا ، وبصدور التوجـــيهات السابعة للاتحاد الاوربى والصادرة فى 1986 كان هناك عدد من المنشـــآت مـــتعددة الجنسية فى فرنسا تعد قوائمها المالية الموحدة وفقا لمبادى

الانجلوساكسون لأغراض التسجيل بالبورصات سواء فى فرنسا او فى الخارج، وقد أصبحت هذه الممارسة المحاسبية سارية فى هذا الخصوص .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulation and Enforcement

قد لا يكون مجال للدهشة القول بان فرنسا تفتقد نموذج وضع المعايير المطبق فى الدول الناطقة بالإنجليزية ، حيث يعتبر القانون التجارى والتعليمات الخاصة بخطة المحاسبة العامة وكل تنظيماتها وقواعدها بمثابة المبادى المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، وهناك متطلبات قانونية أخرى للشركات ، فلا يوجد للمنظمات المهنية للمحاسبة من القطاع الخاص اى وضع رسمى ، فهى جهات تصدر توصيات فقط ولا تعتبر جهات تشريعية ، لذلك فان المصدر الحقيقى والوحيد لمعايير المحاسبة المالية فى فرنسا هى القوانين المكتوبة ، وهناك أربع منظمات مختصة بوضع المعايير فى فرنسا :

1- المجلس القومى للمحاسبة **Conseil National de Ia Contabilite (CNC)**

2- لجنة معاملات البورصة **Commission des Operation de Boursd . COB Compte (CNCC)**

3- هيئة خبراء المحاسبة والتنظيمات المحاسبية **Ordre des Experts – . Comtables etdes comtables**

4- الاتحاد الوطنى للمراجعين المعتمدين **Compangnie National de Commissairs aux Agrees (OECCA)**

ويتكون المجلس الوطنى للمحاسبة من 48 عضوا ، ويمثل فيه المحاسبون المهنيون . وموظفو الدولة وموظفو الشركات والاتحادات التجارية وجماعات القطاع الخاص الأخرى ، ويتبع هذا المجلس وزارة المالية ، ومسئوليته

الأساسية هي المحافظة على تطبيق الخطة واعتماد التطبيقات للصناعات المتخصصة ، وليست له اى قوة تنظيمية أو إجرائية ، وترفع توصياته للوزارة والتى قد تقوم أولا تقوم بترجمتها الى شكل قانونى ملزم ، واغلب الأعمال الفنية للمجلس يقوم بها أعضاؤه وموظفيه ، ويعتبر التعيين فى المجلس أمر له اعتباره ومكانته الأدبية العالية ، كما ان توصياته لها وزن كبير ، ومع ذلك فبدون أن يصدر بها بقانون فأنها تكون غير ذات فائدة ، وفى الحقيقة فان اللجنة الوطنية للمحاسبة ليس لها أية قوة لوضع معايير المحاسبة بشكل مباشر.

ولا تعتمد الشركات الفرنسية على أسواق راس المال إلا قليلا وتعتمد على موارد تمويل أخرى ، لذلك تعادل لجنة معاملات البورصة (COB) فى فرنسا لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) فى الولايات المتحدة الأمريكية ، وللجنة البورصة الفرنسية تأثير مهم ولكنه محدود ، وقد أنشئت هذه اللجنة عام 1967 وتشرف على الإصدارات الجديدة فى السوق وعلى عمليات البورصات الإقليمية والوطنية ، ويعين رئيس الجمهورية الفرنسية رئيس مجلس إدارة هذه اللجنة ، وتقدم اللجنة تقريرا سنويا للرئيس ، ويعطيها ذلك الاستقلال عن أجهزة الحكومة ، وقد أصدرت هذه اللجنة مبكرا متطلبات اتحاد الشركات الفرنسية ، وعموما فهى تعمل على أن تقبل فرنسا معايير المحاسبة ذات المستوى العالمى ، وعلى الأقل الشركات الفرنسية ذات الشعبية الكبيرة المسجلة ، وتمارس هذه اللجنة الضغط على الشركات المسجلة بما لها من صلاحيات من اجل إفصاح محاسبى احسن ، وقد طورت بنجاح جودة المعلومات فى القوائم المالية الموحدة .

ومن الناحية التاريخية تنفصل مهنة المحاسب عن المراجع فى فرنسا ، حيث يمثل المحاسبون والمراجعون هيئتان هما : هيئة خبراء المحاسبة

(OECCA) ، والاتحاد الوطنى للمراجعين المعتمدين (CNCC) ، إلا أن هناك تداخل واضح فى عضوية كل منهما ، ويقتصر حمل لقب محاسب Comtable وممارسة مهنة المحاسبة العامة على أعضاء هيئة خبراء المحاسبة (DECCA) والذيــن يتعاقدون مع عملائهم على أن يتعهدوا ويراقبوا السجلات المحاسبية و إعــداد القوائــم المالية ، وتتبع هيئة خبراء المحاسبة لوزارة الصناعة المالية ، وتســاهم فى تطوير معايير المحاســبة من خلال المجلس القومى للمحاســبة (CNC) ، وتخصــص معظم مجهوداتها لقضايا الممارسة المهنية ، لذلك فهى تصــدر توصياتها حول تنفيذ القوانين والتشريعات المحــاسبية ، وعلى العكس مــن ذلك يتبع الاتحاد الوطنى للمراجعين المعتمدين (CNCC) وزارة العدل ، ويصــدر هــذا الاتحاد دليل الأعضاء الذى يشتمل على المعايير المهنية بشكل تفصــيلى ، كمــا يصــدر دوريات إعلامية التى تقدم المساعدة الفنية ، ويشبه المراجعون فى فرنسا أقرانهم فى اى مكان ، ومع ذلك يجب على المراجع أن يخطر النائب العام عن أية جرائم يلاحظونها أثناء مراجعتهم .

وقد اصدر البرلمان تشريعا عام 1996 ، وعدل عام 1998 لينشئ هيكلا قانونــيا جديــدا يكون مسئولا عن إصدار القرارات الخاصة بالتقرير المالى ، وهى لجنة تنظيمات المحاسبة Comitede Ia Regelementatation Compfable، وتعتــبر هذه اللجنة هى السلطة العليا والتنظيمات التى تصدرها ملزمة لجميع الشــركات وهــى تحت أشراف وزارة المالية ، وتتشكل من 15 عضوا منهم ممثلين عن الهيئات الأربعة (CNC , COB , OECCA , CNCC) ، وبإيجاد هــذه اللجنة تأثرت بدرجة كبيرة دور الهيئات الأربعة السابقة من حيث وضع معايــير المحاســبة ، وبدون شك فان أعمال المجلس الوطنى للمحاسبة ستتأثر كثيرا .

التقرير المالى Financial Reporting

يجب على الشركات الفرنسية إعداد الاتى :

1- الميزانية Balance Sheet .

2- حساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) .

Profit and Loss account (Income Statement)

3- الملاحظات Notes .

4- تقرير مجلس الإدارة Director's report .

5- تقرير المراجع Auditor's report .

ويجب على الشركات الكبرى أيضا أعداد مستندات تختص بحماية أعمالها من الإفلاس ، وكذلك التقرير الاجتماعى ، وكلاهما أمر مبتكر فى فرنسا ، ويوصى المجلس الوطنى للمحاسبة - ولكن لا يلزم - الشركات بأعداد قائمة التدفقات النقدية ، ويتطلب كذلك كل من القوائم الشركة المنفردة والموحدة ، ويسمح قانون التجارة بأعداد قوائم مالية مبسطة للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم .

وحتى يمكن وضع رأى حقيقى وعادل (L'image fidele) فيجب ان تعد القوائم المالية بما يتفق مع التشريع (regularite) وبأمانة (Sincerite) ، ومن المميزات المهمة لنظم التقرير الفرنسى انه يتطلب إعداد مذكرات تفصيلية ملحقة تشتمل على :

- شرح قواعد القياس المستخدمة (السياسات المحاسبية) .
- المعالجة المحاسبية لبنود العملات الأجنبية .

- قائمة التغيرات فى الأصول الثابتة والإهلاك .
- تفاصيل المخصصات .
- تفاصيل أية عمليات إعادة تقدير .
- تفاصيل المدينين والدائنين بحسب تواريخ استحقاقهم .
- قائمة الشركات التابعة والاستثمارات فى اسهم الشركات الأخرى .
- قيمة الالتزامات المالية للمعاشات ومزايا التقاعد الأخرى .
- تفاصيل اثر الضرائب على القوائم المالية .
- متوسط عدد العاملين بكل مجموعة .
- تحليل معدل الدوران بحسب النشاط وجغرافيا .

ويشمل تقرير مجلس الإدارة على مراجعة لأنشطة الشركة خلال العام ، وتوقعات الشركة للمستقبل ، والأحداث المهمة لما بعد تاريخ الميزانية ، و أنشطة البحوث والتطوير ، وملخص لنتائج الشركة للسنوات الخمسة السابقة ، ويجب أن تراجع حسابات الشركات ، ويستثنى من ذلك الشركات ذات المسئولية المحدودة الصغيرة وشركات التضامن .

ويتضمن القانون التجارى الفرنسى احتياطيات تهدف الى الحماية من الإفلاس (أو يخفف من آثاره) ، ويقوم ذلك على أساس ان الشركات التى تتفهم شئونها المالية والداخلية ، والتى تعد تقديرات سليمة يمكنها أن تتجنب الصعوبات المالية بشكل أفضل ، وبناء على ذلك يجب على الشركات الكبيرة (ذات معدل دوران يتجاوز 120 مليون فرنك فرنسى ، أو اكثر من 300 عامل وموظف) أن تقدم قوائم يتم مراجعتها عن الدخل والنقدية المتوقعة ومصادر واستخدامات الأموال التاريخية ، ويتضمن التقرير السنوى قوائم

الأمــوال ، أما المعلومات المتوقعة فهى تقدم لمجلس الإدارة وممثلى العاملين ولا تعــرض لحملـــة الأسهم أو للجمهور ، لذلك تصمم هذه المعلومات لتكون إشارة تنبيه للإدارة والعاملين .

ويطلب أيضا من الشركات التى يبلغ عدد العاملين بها 300 عامل او اكثر الــتقرير الاجــتماعى ، وتصف هذه التقارير وتحلل وتعرض الشئون الخاصة بالتدريــب والعلاقات الصناعية والظروف الصحية و الامان ، كذلك مستويات أجــور ومزايا العمال ، والعديد من النواحى الإضافية المتعلقة بظروف البيئة ، ويطلب هذا التقرير من الشركات المنفردة دون المجموعات الموحدة .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurements

أن المحاسبة فى فرنسا تتميز بالازدواجية **duality** ، حيث تلزم الشركات المــنفردة باتــباع تعلــيمات ، بيــنما لا تلزم المجموعة الموحدة بذلك ، وتعد المحاســبة فــى الشــركات المفردة لغرض حساب الدخل الخاضع للضريبة ، وكذلـــك لبـــيان الأسس القانونية لتوزيع الأرباح وتقييم الأصول الملموسة عادة بالـــتكلفة التاريخية ، وعلى الرغم من السماح بإعادة التقييم لكن نظرا لخضوع ذلـــك للضــــريبة فإنــــه نادرا ما يحدث عمليا ، وتستهلك الأصول الثابتة طبقا لتعليمات الضرائب ، وذلك عادة على أساس القسط الثابت أو القسط المتناقص، ويســـمح بـــالإهلاك الإضــــافي ضريبيا ، وفى كل حالة تظهر القيمة الإضافية باعتـــبارها تحمـــيل اســـتثنائى علـــى قائمة نتائج الأعمال وما يقابل ذلك من مخصصـــات ضريبية فى حقوق الملكية ، ويجب أن تقوم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما اقل باستخدام اى من طريقتي الوارد أولا يصرف أولا **FIFO** أو المتوسط المرجح .

ويمكـــن رســـملة تكلفة البحوث والتطوير فى ظروف استثنائية ، وفى هذه الحالة يجب استنفاذها خلال فترة لا تزيد عن 5 سنوات ، ولا ترسمل الأصول المســـتأجرة إيجارا طويل الآجل ، ويعتبر الإيجار المدفوع بمثابة مصروف ، ومـــن الطبيعى أن تعتبر المعاشات ومزايا التقاعد الأخرى مصروفا عند دفعها ونادرا ما تسجل الالتزامات المستقبلة ضمن الخصوم ، كما تؤخذ فى الاعتبار الخســـائر الـــتى يمكن تحديد قيمتها بدقة متناسبة ، ويمكن ان ينص على الأخذ فـــى الاعتـــبار العديد من المخاطر وعدم التأكد مثل تلك المتعلقة بالتشريعات وإعـــادة الهـــيكلة أو التاميـــن على الأشخاص ، ويؤدى ذلك الى توفير فرص تســـوية لدخـــل ، ولا تحتاج كثيرا الى المحاسبة عن الضرائب المؤجلة بسبب الـــربط بيـــن الدخـــل الضريبى والدخل الدفترى ، ويجب تكوين الاحتياطيات القانونية بتخصيص 5% من الدخل كل سنة حتى تعادل 10% من راس المال القانونى .

وتتبع القوائم المالية الموحدة الفرنسية المنهج البريطانى الامريكى للتقرير، وعلى سبيل المثال رسملة التأجير التمويلى والمحاسبة عن الضرائب المؤجلة، وتتـــبع طريقة الشراء فى المحاسبة عند الاندماج ، وترسمل شهرة المحل كما تســـتنفذ وتحمل على الدخل ولا يوجد تحديد لفترة الاستنفاد ، ويستخدم أسلوب الاتحـــاد الجـــزئى فـــى حالة المشروعات المشتركة ، وتستخدم طريقة حقوق الملكـــية للمحاسبة عن الاستثمارات فى المنشآت غير المندمجة والتى تمارس ســـيطرة مهمـــة عليها ، وتطبق الطريقة المؤقتة وطريقة سعر الأقفال لترجمة العملات الأجنبية ، وعلى الرغم من عدم تحديد الظروف التى تستخدم فيها كل مـــنها إلا انـــه يوصـــى باستخدام الطريقة المؤقتة عندما تكون المعاملات مع

الشـــركة الام مستقلة ، وتتمشى هذه التوصيات مع المعايير الدولية والأمريكية والبريطانية .

2/4 الفكر والممارسة المحاسبية فى المانيا

تغـــيرت بيـــئة المحاســـبة الألمانية باستمرار وبشكل ملحوظ منذ الحرب العالمـــية الثانـــية ، لذلـــك وضعت المحاسبة تركيزا كبيرا على وضع خريطة للحســـابات علـــى المستوى القومى مثل فرنسا ، وقد نص قانون التجارة على العديـــد مـــن المبادى المختلفة التى تؤدى الى إمساك الدفاتر بالأمر Orderly book Keeping .

وفـــى تحـــول فجـــائى غير قانون الشركات فى عام 1965 نظام التقرير المالى فى اتجاه الأفكار البريطانية الأمريكية (ولكن للشركات الكبرى فقط) ، وقـــد تطلب إفصاح أكثر و أندماجات اقل ، وكذلك تقارير نظامية من الإدارة ، وقـــد أصبحت تقارير الإدارة والمتطلبات الإضافية للمراجعة متطلبا قانونيا من خـــلال قـــانون النشـــر للشركات عام 1969 ، ويعتبر ذلك تحولا من الانجلو للمحاسبة الألمانية .

ثم تلا ذلك تحولا أوربيا مهما ، حيث بدأ الاتحاد الأوربي (EU) فى إصدار توجـــيهاته الخاصة بالتنسيق فى أوائل السبعينات ، حيث طلب من الدول الأعضاء أن يتضـــمن القوانيـــن الوطنية ذلك ، وقد دمجت التوجيهان الرابع والسابع فى قـــانون المحاسبة التفصيلي الألماني Comprehensive Accounting Act فى 19 ديســـمبر 1985، وهـــذا التشـــريع جدير بالاهتمام لعديد من الاسباب لعل أبـــرزها :- (1) أدى الـــى اندماج كل المتطلبات الألمانية للمحاسبة والتقرير المـــالى والإفصـــاح ومتطلـــبات المراجعة فى قانون واحد ، (2) يوصف هذا

القـــانون الواحـــد بأنه الكتاب الثالث للقانون التجارى الألماني والذى تطبقه كل المنشـــآت - مـــن شركات التضامن الى الشركات الضخمة للقطاعين الخاص والعـــام ، (3) يقـــوم هذا التشريع على أساس المبادىء والممارسات الأوربية والإلزامية .

وتعتبر المحاسبة فى ألمانيا أحد فروع قانون الضرائب ، وينص ما يسمى مـــبدأ الـــتحديد (Massgeblichkietsprinip) على أن الدخل الخاضع للضريبة يـــتحدد وفقـــا لمـــا هـــو مقـــيد فى السجلات المالية للمنشأة ، ويمكن استخدام المخصصـــات الضـــريبية فقـــط فـــى حالة ما تكون هذه المخصصات مسجلة بالكـــامل ، ويعنى مبدأ التحديد هذا - من بين ما يعنيه - أن استخدام اى اهلاك خـــاص أو معجـــل للأغـــراض الضريبية يجب أن يكون مقيدا فى السجلات المحاســـبية لأغراض التقرير المالى ، وتعنى سيادة المحاسبة الضريبية انه لا توجـــد تفـــرقة بين أداء التقارير المالية للأغراض الضريبية وبين تلك التقارير المنشـــورة ، وبـــناء علـــيه لا توجد فى ألمانيا المعايير المحاسبية أو المبادى المحاســـبية المقـــبولة قـــبولا عاما بالمعنى البريطاني الأمريكي ، لذلك تعكس التقارير المالية القوانين الضريبية وليست المعلومات التى يحتاجها المستثمرين وغيرهم من المشاركين فى سوق المال .

والخاصـــية الجوهـــرية الثالـــثة للمحاسبة الألمانية هى : الاعتماد - غير الموفق - على التشريع و أحكام القضاء ، وبخلاف ذلك لا توجد أية روابط أو صـــلاحيات قانونـــية ، وحـــتى تطبيق توصية الرابعة للاتحاد الأوربي النظرة الحقيقية والعادلة فى ألمانيا فانه يعوزه الكثير من الحماس .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulation and Enforcement

لا يوجد فى ألمانيا عملية وضع معايير المحاسبة المالية بالمعنى المفهوم فى الدول المتحدثة بالإنجليزية ، ويختص المعهد الألماني German Institute أساسا بوضع معايير المراجعة ، ويضع أيضا بعض التوصيات والتفسيرات غير الملزمة فى أمور المحاسبة المالية ، حيث ان المتطلبات القانونية هى السائدة بشكل مطلق ، فيقدم المعهد الألماني الاستشارات فى عمليات وضع القوانين المختلفة والتى تؤثر على المحاسبة والتقرير المالى ، و يقدم كذلك الاستشارات المشابهة لبورصة فرانكفورت ، والاتحادات التجارية الألمانية ، والأكاديميات المحاسبية ، وتعتبر الأسواق المالية الألمانية - وفقا للمقاييس الدولية - صغيرة ، كما أن لسلطات البورصة والاتحادات التجارية وأكاديميات المحاسبة تأثير متواضع على عملية وضع القوانين المحاسبية .

و لا يوجد فى ألمانيا الممارسة المحاسبية البريطانية - الأمريكية ، وتنحصر مهمة المنظمات والأنشطة فيما يتفق مع المراجعة ، ويسمى المحاسبون المعتمدون فى ألمانيا باسم (Wirtschafts prufer – wp) ، أو فاحص المشروعات ، ويجب على المحاسب المعتمد ان يلتحق بغرفة المحاسبين (Officialshamber of Accountant Wirtschafts profe Kammer) والتى أنشئت عام 1971 باعتبارها الجهة المنظمة للمحاسبين المعتمدين ، وتعتبر مهنة المراجعة (المحاسبة) فى ألمانيا وفقا للمقاييس الدولية ضعيفة .

وقد أدى قانون المحاسبة لعام 1985 الى توسيع نطاق المراجعة ليشمل العديد من الشركات ، ونتيجة لذلك وجد فى أواخر الثمانينات هيئة اقل فى الدرجة للمراجعين وأفرادها مختصون بمراجعة السجلات القانونية (Vereidigte

Buchprufer) والذى يسمح لهم فقط بمراجعة الشركات الصغيرة والمتوسطة، وبذلــك يصــبح هناك مستويان للمراجعين المستقلين الذين يجوز لهم مراجعة وفحص الشركات .

التقرير المالى Financial Reporting

نص قانون المحاسبة لعام 1985 على عدة متطلبات للمحاسبة والمراجعة والــتقرير المــالى بحسب حجم الشركة وليس بحسب شكل المنظمة ، وتتحدد الأحجام الثلاثة – الصغيرة والمتوسطة والكبيرة على أساس مجموع الميزانية، ومجمــو ع المبيعات السنوية وعدد العاملين ، وتصنف الشركات ذات الأوراق المالــية المتداولة على أنها شركات كبيرة ، ويحدد قانون المحاسبة لعام 1985 محتويات وشكل القوائم المالية والتى تشمل الاتى :

1- الميزانية .
2- قائمة الدخل .
3- الملاحظات .
4- تقرير الإدارة .
5- تقرير المراجع .

وتعفــى الشركات الصغيرة من المراجعة ، ويمكن ان تعد ميزانية موجزة كمــا يمكن للشركات الصغيرة والمتوسطة ان تعد قائمة دخل موجزة ، وأيضا هــناك متطلبات للإفصاح اقل للشركات الصغيرة والمتوسطة ، قائمة التدفقات الــنقدية غــير مطلوبــة ، ولكنها عادة مطلوبة من الشركات الكبيرة ، وكذلك الملاحظــات وتقرير الإدارة ، وتستخدم العديد من الأشكال المختلفة بما يؤدى الى اختلافات كبيرة فى العرض .

وقــد وســع قــانون المحاســبة لعام 1985 الإفصاح عن الملاحظات ، وخصوصــا للشــركات الكبيرة حيث يكون الجزء الخاص بالملاحظات شاملا

عادة ، ويبدو أن الإفصاح فى الهوامش يهدف الى تحقيق نظرة حقيقية وعادلة أثـــناء إعداد القوائم المالية على الأسس الضريبية ، ويشمل هذا الإفصاح على المـــبادى المحاسبية المستخدمة ، ومدى تأثر النتائج بالمزايا الضريبية ، وكذلك الـــتزامات مجمع المعاشات والمبيعات من حيث المنتجات والتوزيع الجغرافى للأســـواق والالـــتزامات المســـتحقة العارضة ، وأيضا متوسط عدد العاملين ، ويصـــف تقريـــر الإدارة المركز المالى ونمو الأعمال خلال العام ، والأحداث المهمة بعد إعداد الميزانية ، والتطوير المتوقع و أنشطة البحوث والتطوير .

وتطلب القوائم المالية الموحدة من المشروعات ذات الإدارة الموحدة وذات أغلبـــية حقـــوق التصـــويت ، وذات التأثير الغالب للتحكم فى العقود أو حقوق التعاقد أو حق تعيين وتغيير غالبية مجلس الإدارة ، ومع ذلك فان هذه القواعد مليـــئة بـــالعديد مـــن الشروط و الاستثناءات والإعفاءات ، ويجب على جميع الشركات فى المجموعة لأغراض الاتحاد اتباع نفس مبادى المحاسبة والتقويم، ومـــع ذلـــك لـــيس مـــن الضرورى أن تكون هى نفسها المستخدمة فى قوائم الشـــركات المنفردة ، وبهذه الطريقة يمكن ان تستبعد الطرق المحاسبية لتحديد الضرائب فى الشركات المنفردة من حسابات المجموعة ، ولا تعتبر الحسابات الموحـــدة أساسا للضريبة أو لتوزيع الأرباح ، ويسمح التشريع الصادر بتطبيق المعايـــير الدولية المقبولة (مثل معايير المحاسبة الدولية أو المبادى المحاسبية المقـــبولة قبولا عاما فى أمريكا) فى القوائم المالية الموحدة (وقد أعطى هذا الحق نتيجة لزيادة أعداد الشركات الألمانية المجبرة على أعداد مجموعة ثانية من القوائم المالية حتى يمكنها زيادة راس المال من الأسواق الدولية) .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurments

فى ظل القواعد الألمانية تعتبر طريقة الشراء (Acquisition) هى الطريقة الأساسية للاتحاد ، وتقبل طريقة اتحاد المصالح Pooling - of - Interests فى ظـروف معينة ، ويسمح بشكلين من أشكال طريقة الشراء هما : طريقة القيمة الدفـترية ، وطـريقة إعـادة التقيـيم ، وتختلف بوضوح عند معالجة مصالح الإقلـيات ، وتقـدر قيمة الأصول والخصوم للشراء بالقيمة الجارية وأية مبالغ زائـدة تعتـبر شـهرة محل Good Will ، وهى أما أن تخصـم الشهرة من الاحتياطـيات ، أو تستنفذ تدريجيا على العمر الإنتاجي ، وقد أشار القانون الى أن الاستنفاد التدريجى يتم خلال أربع سنوات تمثل العمر الاقتصادي ، ويمكن قبول ذلك على مدى عشرين عاما ، كما يجب أن تستخدم طريقة حقوق الملكية بالنسـبة للوحـدات الـتى تمـتلك مـنها 20% او اكثر ، وتحاسب المنشآت المشتركة Joint Venture أما بطريقة الاتحاد الجزئى أو بطريقة حقوق الملكية، ولا توجـد متطلـبات خاصـة لترجمة العملات الأجنبية ، وتستخدم الشركات الألمانـية عـدة طـرق لذلك ، حيث تتعامل مع فروق الترجمة بعدة طرق ، ونتـيجة لذلك يزيد الاهتمام بصفة خاصة الى الملاحظات ، حيث يجب وصف طـريقة الترجمة المتبعة ، وتعتبر التكاليف التاريخية هى أساس تقويم الأصول الملموسـة (وحقـيقة فـان ألمانـيا من اشد دول العالم تأييدا لمبدأ التكاليف التاريخـية ، وقد بذلت جهودا كبيرة ضد التضخم الناتج عن الدمار الناتج عن فترتين من التضخم الجامع فى أوائل العشرينات) .

ويقـوم المخـزون على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما اقل ، كما أن طـرق الـوارد أولا يصـرف أولا أو المتوسط أو الوارد أخيرا يصرف أولا

تستخدم لتحديد التكلفة (وتعتبر طريقة الوارد أولا يصرف أولا مقبولة للأغراض الضريبية بدءا من عام 1990) ، وتخضع الأصول الثابتة للاستهلاك وفقا لمعدلات الإهلاك الضريبية .

وتحمل تكاليف البحوث والتطوير على الدخل عند أنفاقها ، أما الإيجار التمويلى فهو لا يرسمل ، كما أن التزامات المعاشات غير الممولة عادة لا تحمل ، ولا تظهر الضرائب المؤجلة عادة فى حسابات الشركات المنفردة ، ومع ذلك فهى قد تظهر فى القوائم الموحدة إذا كانت الطريقة المحاسبية المستخدمة فى الاتحاد تختلف عن الطرق المستخدمة فى الشركات المنفردة ، وفى هذه الحالة تحدد الضرائب المؤجلة باستخدام طريقة الالتزامات .

وتستخدم بكثرة مخصصات النفقات أو الخسائر المستقبلية وضمان المنتجات ، كذلك يجب عمل المخصصات لمصروفات الصيانة المؤجلة ، وكذلك الخسائر المحتملة عن المعاملات الجارية وغيرها من الالتزامات غير المتطورة ، ويمكن عمل مخصصات اختيارية مثل الإصلاحات الكبيرة المتوقعة ، وتعد غالبية الشركات مخصصات اكبر ما يمكن طالما أن النفقات الكبيرة تؤثر مباشرة على تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، وتعطى المخصصات للشركات الألمانية الفرصة لتسوية أرباحها ، وتوزع عادة جزء من الأرباح المحتجزة الى احتياطيات محددة ، بما فى ذلك الاحتياطى القانونى وتلك الناتجة عن المخصصات السابق ذكرها .

2/5 الفكر والممارسة المحاسبية فى اليابان

تعكس المحاسبة اليابانية خليطا من العديد من المؤثرات المحلية الدولية ، وهناك وكالتان حكوميتان مسئولتان عن تنظيمات المحاسبة مع تأثر اكثر

بقـــانون الضرائب على دخل الشركات اليابانية ، وفى النصف الأول من القرن العشـــرين كـــان الفكر المحاسبى يعكس تأثيرا ألمانيا فى النصف الثانى بعد أن كانت الأفكار الأمريكية هى السائدة ، وحديثا أصبحت حركات التنسيق الدولى ذات تأثـــير ملمـــوس ، كمـــا أخذت المؤثرات الخارجية تؤثر تدريجيا ، ووفقا لمقاييس التقرير على المستوى العالمى فان المحاسبة فى اليابان مازالت بطيئة النمو .

وحـــتى يمكـــن فهـــم المحاســـبة اليابانـــية يجب أولا تفهم الثقافة اليابانية وممارســـات الأعمـــال وأيضـــا التاريخ ، وحيث يحل الشعور بالجماعة وعدم الاســـتقلال للأفراد والشركات فى اليابان محل الاستقلالية والفردية السائدة فى الدول الغربية ، وتتبادل منافع الملكية فى الشركات اليابانية ، وغالبا ما تشترك فـــى امـــتلاك منشآت أخرى ، ويؤدى هذا الاستثمار المتبادل الى المجموعات الصـــناعية العملاقـــة Keiretsu ، وتعتـــبر البنوك جزءا من هذه المجموعات الصـــناعية ، ويعتـــبر الائـــتمان المصـــرفى وراس المـــال المقترض لتمويل المشـــروعات الكبرى أكثر انتشارا فى اليابان عنه فى الغرب ، لذلك فان إدارة الشركات تهتم أساسا بمخاطبة البنوك وغيرها من هيئات التمويل اكر من حملة الأســـهم ، وتمارس الحكومة المركزية فى اليابان رقابة مشددة على العديد من الأنشطة فى اليابان ، بما يعنى رقابة بيروقراطية قوية على شئون الأعمال بما فـــى ذلك المحاسبة ، ويحتفظ بالمعلومات الخاصة بأنشطة الشركات داخل هذه الشركات وغيرها من الجهات الداخلية مثل البنوك والحكومة .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulations and Enforcment

تقــع التنظــيمات الرئيسية للمحاسبة فى ثلاثة قوانين : القانون التجارى ، وقــانون الأوراق المالية والبورصات ، وقانون الضريبة على دخل الشركات ، وترتبط هذه القوانين ارتباطا وثيقا وتتفاعل مع بعضها البعض ، وتشير أدبيات المحاسبة فى اليابان الى هذا الوضع على انه النظام القانوني الثلاثى .

وتديــر وزارة العــدل (MOJ) القــانون التجارى ، وهى مركز التنظيم المحاســبى فى اليابان وهى ذات التأثير النافذ ، وقد وجد هذا القانون - متأثرا بالقــانون الألمانــي - عام 1890 ولكنه لم يطبق ألا فى عام 1899 ، وحماية المقرضين وحملة الأسهم هى الدافع الى الاعتماد على مقاييس القيمة التاريخية ، ويعتــبر الإفصــاح عن الديون و إمكانية توزيع الأرباح ذات أهمية رئيسية ، حيــث يطلــب مــن جميع الشركات الخاضعة للقانون التجارى أن تتمشى مع تنظــيمات المحاســبة التى تشتمل على تلك الخاصة بالميزانية وقائمة الدخل ، وتقرير الأعمال والجداول المؤيدة للشركات المسئولية المحدودة .

ويجــب علــى الشركات ذات الملكية العامة أن تفى بمتطلبات اكثر لقانون الأوراق المالية والبورصات (SEL) ، والذى تطبقه وزارة المالية ، وقد وضع قانون الأوراق المالية والبورصات على نمط الأوراق المالية الأمريكي ، حيث وضع أثناء فترة احتلال الولايات المتحدة الأمريكية لليابان بعد الحرب العالمية الثانــية ، والغــرض الرئيسى لقانون الأوراق المالية والبورصات هو إعطاء المعلومــات اللازمة لقرارات الاستثمار ، وعلى الرغم من أن قانون الأوراق المالية والبورصة يتطلب نفس القوائم المالية الرئيسية للقانون التجارى ، الا أن التشــريعات الــتجارية والتعاريف والشكل Form تكون محددة على نحو أكثر

تفصيلا فى قانون الأوراق المالية والبورصات ، وحيث يعاد تبويب قوائم مالية معينــة لأغــراض العرض ، كما تقدم أيضا معلومات تفصيلية إضافية ، ومع ذلــك فــان صافى الدخل وحقوق وحملة الأسهم هى نفسها فى كل من قانون الأوراق المالية والبورصة والقانون التجارى .

ويعتــبر المجلس الاستشاري للمحاسبة التجارية Business Accounting Deliberation (BADC) هيئة استشارية خاصة بوزارة المالية ، وهى مسئولة عــن أيجــاد معايير المحاسبة فى ظل قانون الأوراق المالية والبورصة ، ومع ذلــك فلا يمكن للمجلس الاستشاري (BADC) ان يضع معايير تتعارض مع القــانون الــتجارى (أو قانون الضريبة) ، وتعين وزارة المالية أعضاء مجلس الاستشــارى وهم من الأكاديميين والحكومة ودوائر الأعمال ، وكذلك أعضاء من المعهد اليابانى للمحاسبين العموميين المعتمدين The Japanese Institute of Certified Public Accounting (ولأعضــاء المجلــس الاستشاري خلفية محاســبية على العكس من الخلفية القانونية للأفراد العاملين فى شئون القانون التجارى بوزارة العدل) ، ويدعم المجلس الاستشارى منظمة بحثية تعرف باسم معهد أبحاث الشركات The Corporastion Finance Research Institute .

وتجــدر الإشارة فان لقانون الضرائب تأثيره الواضح ، وهو يشبه فرنسا وألمانــيا وغيرهما فلا يعتد بالنفقات من الوجهة الضريبية ألا إذا كانت مسجلة بالكــامل ، ويقــوم الدخل الخاضع للضريبة على أساس المبالغ المحسوبة وفقا للقانون النجارى ، ولكن إذا لم يحدد القانون التجارى معالجة معينة فيرجع الى قانون الضريبة .

وفــى ظــل القــانون التجارى يراجع المراجعون الداخليون القوائم المالية والجــداول الملحقــة للشــركات الصغيرة والمتوسطة ، أما الشركات الكبيرة

فيراجعها كل المراجعيين الداخليين والمستقلين ، كما يجب أن يراجع المراجعون المستقلون القوائم المالية للشركات ذات الملكية العامة وفقا لقانون الأوراق المالية والبورصات ، و لا يتطلب مؤهلات مهنية خاصة وهم يعملون كموظفين في الشركة كل الوقت ، ويركز المراجعون الداخليون على الإجراءات الإدارية للمديرين ، وعما إذا كان هؤلاء المديرون يقومون بأعمالهم بما يتفق مع متطلبات القوانين ، ويقوم المراجعون المستقلون بفحص القوائم المالية والسجلات ، ويجب أن يقوم بذلك محاسبون عموميون معتمدون (CPAS)والهيئة المهنية للمحاسبين العموميين المعتمدين (CPA) هي المعهد الياباني للمحاسبين المعتمدين (JICPA) ، وينشر المعهد - بالإضافة الى إعطاء الإرشادات للقيام بعملية المراجعة - دليلا مرشدا عن الشئون المحاسبية . وهو يتشاور مع المجلس الاستشاري (BADC) لتطوير معايير المحاسبة ، وينشر المجلس الاستشاري معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما بدلا من المعهد الياباني للمحاسبين (مثل الولايات المتحدة الأمريكية) .

التقرير المالي Financial Reporting

يطلب من الشركات الخاضعة للقانون التجارى أعداد تقرير إلزامي يعرض على الاجتماع السنوى لحملة الأسهم يتكون من الاتى :

1- الميزانية العمومية . 2- قائمة الدخل .

3- تقرير الأعمال . 4- التوزيع المقترح للأرباح المحتجزة .

5- الجداول المرفقة .

وتصف الملاحظات الملحقة بالميزانية وقائمة الدخل السياسات المحاسبية ، وتقدم تفاصيل داعمة مثل باقى الدول ، ويحتوى تقرير الأعمال على توضيح

المعلومات عن الأعمال والمعاملات والمركز المالى ونتائج الأعمال ، ويتطلب الأمر إعداد عددا من الجداول المرفقة المستقلة عن الملاحظات تشتمل على ما يلى :

- التغيرات فى رأس مال الأسهم والاحتياطي القانوني .
- التغيرات فى الأصول الثابتة ومجمع الإهلاك .
- الأصول المرهونة .
- ضمانات الديون .
- المبالغ المستحقة لحملة الأسهم .
- التغيرات فى المخصصات .
- حقوق الملكية فى الشركات التابعة وعدد الأسهم التى تمتلكها الشركة فى الشركات التابعة .
- مديونية الشركات التابعة .
- المعاملات مع المديرين، المراجعين الداخليين، المساهمين الرئيسيين، والأطراف الثالثة، والتى قد تؤدى الى تضارب فى المصالح .
- المكافآت الممنوحة للمديرين والمراجعين الداخليين .

وتعـد هـذه المعلومـات لسنة واحدة عن الشركة الام ويراجعها المراجع الداخلى ، ويتطلب القانون التجارى قائمة التدفقات النقدية .

وتعد الشركات المسجلة قوائم مالية وفقا لقانون الأوراق المالية والبورصة والـذى يتطلب عادة نفس القوائم المالية الأساسية التى يتطلبها القانون التجارى (ونظـرا لان الشـكل والتصـميم مختلفان فإن الأمر يتطلب إعداد مجموعة أخـرى) ، ويجـب أن تعد الشركات التابعة قوائم مالية موحدة وتضمها الى

الـــتقرير الـــذى يتطلبه قانون الأوراق المالية والبورصات ، كما يتطلب الأمر إعـــداد هوامـــش وجـــداول إضافية ، ويجب أن يراجع المراجع المستقل هذه القوائم المالية والجداول المعدة وفقا لهذا القانون .

ولتلبـــية منظمات وزارة المالية يتطلب الأمر إعداد قائمة التدفقات النقدية متضـــمنة الـــتدفقات النقدية المتوقعة للشهور الستة التالية ، ومع ذلك فلا تعتبر هـــذه القائمة من القوائم المالية الأساسية التى تخضع للمراجعة ، ويتم التقرير عـــن معلومـــات مـــتوقعة أخرى مثل : الاستثمارات فى راس المال الجديد ، ومســـتويات الإنتاج ، وكذلك الأنشطة ، كما أن عدد التقارير التى تحتوى على توقعـــات تعتـــبر كبـــيرة نسبيا فى اليابان ، ومع ذلك فان هذه المعلومات يتم الـــتقرير عنها لتلبية المتطلبات القانونية ، ونادرا ما تظهر فى التقرير السنوى لحملة الأسهم .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurments

تعـــد القوائم المالية الموحدة وفقا لقانون الأوراق المالية والبورصة ، كما أن حســـابات الشركة المنفردة هى أساس إعداد القوائم الموحدة ، ومن الطبيعى أن تكـــون القواعد المحاسبية واحدة فى المستويين ، وتتحد الشركات التابعة إذا كانـــت الشـــركة الأم تمتلك اكثر من 50% من الأسهم (ومع ذلك للتنظيمات اليابانـــية اختيارات جوهرية التى قد تؤدى الى استبعاد شركات تابعة مهمة من القوائـــم الموحدة) ، وتستخدم عادة طريقة الشراء لاتحاد الشركات عن إعداد الحسابات انموحدة .

وتقـــاس الشهرة على أساس القيمة الدفترية لقيمة صافى الأصول المشتراة وليست القيمة السوقية العادلة كما هو شائع فى غالبية الدول .

وتستنفذ الشهرة على خمس سنوات ، على الرغم من اقتراح فترة عشرين عامــا فى المستقبل ، وتستخدم طريقة الملكية فى القوائم الموحدة للاستثمارات فــى الشــركات التابعة غير الموحدة إذا كانت الاستثمارات فيها تتراوح مابين 20% و50% ، ولكــن تســتخدم طريقة التكلفة فى القوائم الشركة المنفردة ، وتســتخدم طريق الملكية أيضا فى المحاسبة عن المشروعات المشتركة ، ولا يســمح بالاتحاد الجزئى فى هذه الحالة ، وتترجم الأصول والخصوم للشركات التابعة الخارجية طبقا للمعيار الصادر عام 1996 بطريقة القيمة الجارية لسعر الصــرف فى نهاية العام ، وتترجم الإيرادات والمصروفات أما بطريقة المعدل المتوسط ، وتدرج فى الميزانية فروق الترجمة فى الأصول والخصوم .

وتطــبق فــى اليابان مقاييس المحاسبة المبنية على القيمة التاريخية ، وقد يقــوم المخــزون علــى أساس التكلفة أو السوق ليهما اقل ، وغالبا ما تستخدم الــتكلفة إلا انــه فى حالة الانخفاض المستمر أو الدائم تسجل بسعر السوق ، وتعد طرق الوارد أولا يصرف أولا والمتوسط مقبولة ، ولكن طريقة المتوسط هــى الأكــثر شــيوعا ، وتقوم الأصول الثابتة بالتكلفة وتستهلك وفقا لقوانين الضرائب .

ويمكــن أن ترسمل تكاليف البحوث والتطوير إذا كانت تخص منتج جديد او أســلوب جديــد أو اســتغلال المــوارد ، أو تنمية الأسواق ، وإذا رسملت التكالــيف البحوث والتطوير فإنها تسنفد على 5 سنوات ، وترسمل الإيجارات التمويلــية إذا كانت تحول مخاطر وعوائد الملكية الى المستأجر ، بينما تحمل المدفوعات عن الاستئجار الجارى على الدخل عند سدادها .

ولا يعــتد بالضــرائب المؤجلــة (أو لا حاجة لها) فى حسابات الشركة المــنفردة ، ولكــن سمح بها فى القوائم المالية الموحدة ، ومع ذلك لا يعتد بها

أيضـــا فى هذه القوائم ويعتد بالخسائر المتوقعة المحتملة ، والتى يمكن تقديرها بطـــريقة معقولـــة ، وتحـــدد قوانيـــن الضرائب المبالغ المستقطعة للمعاشات ومكافآت ترك الخدمة للعاملين بواقع 40% والتى تستحق عن الشهر ، وتعتبر تكالـــيف المعاشـــات نفقـــة عـــند سدادها ولا يعتد بالالتزامات غير المدفوعة باعتـــبارها الـــتزامات مســـتحقة ، ويطلب تكوين احتياطى قانونى ، وذلك بعد توزيـــع نســـبة لا تقـــل عـــن 10% من التوزيعات النقدية للكوبونات وحصة المديريـــن من الأرباح والمراجعين الداخليين وحتى يصل الاحتياطى القانونى الى 25% من رأس مال الأسهم .

2/6 الفكر والممارسة المحاسبية فى هولندا

تظهـــر المحاســـبة فـــى هولندا العديد من المفارقات المشوقة ، فهى نظام متساهل من حيث متطلبات المحاسبة والتقرير المالى مع معايير ممارسة مهنية عالـــية ، وهولندا دولة قانونية ومع ذلك تتجه المحاسبة نحو العرض العادل ، ويعتـــبر كـــل من التقرير المالى والمحاسبة الضريبية نشاطين منفصلين ، كما وجد الاتجاه نحو العدالة بدون تأثير لسوق الأسهم ، وقد تأثر النظام المحاسبى فى هولندا بدرجة كبيرة بالولايات المتحدة والمملكة المتحدة ، كما تأثرت أيضا بـــباقى دول القارة الأوربية ، وعلى عكس باقى دول القارة الأوربية كان لمهنة المحاسبة آثارا مهمة على معايير المحاسبة وتنظيماتها .

وتعتـــبر المحاسبة فى هولندا أحد فروع اقتصاديات الأعمال ، نتيجة لذلك أثـــر الفكـــر الاقتصـــادى على المحاور الرئيسية للمحاسبة خصوصا المقاييس المحاســـبية ، كمـــا ان المحاســـبين الممارسين المعتمدين يعملون بعض الوقت

كأســاتذة فــى الجامعــات ، لذلــك فان للأفكار الأكاديمية آثارها الكبيرة على الممارسة الجارية .

والمحاســبون الهولــنديون مســتعدون لتقــبل الأفكار الأجنبية ، وقد كان الهولــنديون من أوائل المؤيدين لمعايير المحاسبة المالية الدولية والتقرير ، وقد بذلت لجنة المعايير المحاسبية الدولية اهتماما كبيرا بتحديد الممارسة المقبولة ، كما ان هولندا هى موطن العديد من كبرى المنشآت متعددة الجنسية فى العالم، مــثل فيليبس والملكية الهولندية - شل ديونيلبر ، وقد سجلت هذه المنشآت منذ الخمســينات ، وقــد تأثــرت بالمحاســبة الأجنبية (خصوصا المملكة المتحدة والولايــات المــتحدة) ، وقد آثرت هذه المنشآت متعددة الجنسية على التقرير المــالى للشركات الهولندية الأخرى ، ومع ذلك فان اثر بورصة أمستردام كان ضعيفا حيث لم تقدم الكثير من روس الأموال الجديدة .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulation and Enforcement

ظل تطبيق المحاسبة متحررا حتى 1970 حيث صدر قانون القوائم المالية السنوية ، وكان هذا القانون جزءا من برنامج مكثف لتعديل تشريع الشركات ، وقد صدر ليعكس التنسيق القادم لقانون فى دول الاتحاد الاوربى ، ومن ضمن تدابير قانون 1970 الاتى :

a- تظهــر القوائــم المالــية السنوية صورة عادلة للمركز المالى ونتائج أعمال السنة ، كما يجب ان تظهر كل البنود فى مجموعات واضحة.

b- يجــب أن تعــد القوائم المالية بما يتفق مع الممارسة السليمة للأعمال (مثل المبادى المحاسبية المقبولة فى مجتمع الأعمال) .

c- يجب الإفصاح عن أسس تقييم الأصول والخصوم، وكذلك نتائج الأعمال.

d- تعــد القوائم المالية على أسس واحدة باستمرار ، ويجب الإفصاح عن اثر تغيير المبادى المحاسبية .

e- يجب الإفصاح عن معلومات مالية مقارنة للفترة السابقة ضمن القوائم المالية ومرفقاتها .

وقــد قدم قانون 1970 المراجع كوكيل للمساهمين ، كما شكل المجموعة الثلاثــية للدراسات المحاسبية Tripartite Accounting Study Group ، والذى حل محله فى عام 1981 مجلس التقرير السنوى Council of Annual Report وهو أساس مولد غرفة المشروعات Erterprise Chamber، وقد ادرج هذا القــانون ضمن القانون التجارى فى عام 1975 ، وألغى التشريع الصادر عام 1983 حــتى يتمشى مع التوجيه الرابع لمجلس الاتحاد الأوربي ، والذى ألغي بعد ذلك عام 1988 ليتمشى مع التوجيه السابع لمجلس الاتحاد الأوربي .

وقد وضع مجلس التقرير السنوى إرشادات عن المبادى المحاسبية الممكن قبولها (وليست المقبولة)، ويتكون المجلس من ثلاث مجموعات مختلفة هى:-

1- معدو القوائم المالية (العاملين) .

2- مستخدمو القوائم المالية (ممثلو الاتحادات والمحللون الماليون) .

3- مراجعوا القوائم المالية (المعهد الهولندى للمحاسبين أو NIVRA) .

ويعد المجلس منظمة خاصة ويمول عن طريق المنح من مجتمع الأعمال، ومــن المعهــد الهولندى للمحاسبين المسجلين ، وعلى الرغم من أن إرشادات المجلــس ليســت لها قوة القانون الا ان اغلب الشركات الضخمة والمراجعين يطــبقونها ، وتعد هذه الإرشادات بشكل تفصيلى من حيث مداها وتشتمل بقدر الإمكــان - علــى معايير المحاسبة الدولية ، ومع ذلك فان القواعد المحاسبية الملزمة قانونا هى تلك التى يشترطها القانون المدنى الهولندى .

وغرفة المشروعات هى محكمة متخصصة تتبع محكمة أمستردام العليا ، وهـــى خاصـــية فـــريدة يتميز بها النظام الهولندى من حيث الالتزام بتنظيمات المحاســـبة ، ويمكـــن لأي جهـــة مستفيدة أن تلجأ لهذه الغرفة إذا شعرت بان القوائــم المالية للشركة لا تتمشى مع القانون ، ويمكن لحملة الأسهم والعاملين والاتحادات التجارية وحتى المدعى العام – ولكن ليس للمراجعين المستقلين – ان يقدموا ادعاءهم ، وتكون الغرفة من ثلاثة قضاة من الخبراء والمحاسبين ، ولكـــن لا يوجد محلفون ، وقد تؤدى أحكام الغرفة الى تعديل القوائم المالية أو العديـــد من العقوبات الأخرى ، وعلى الرغم من أن هذه الأحكام تخص شركة بعيـــنها ألا انـــه – فى بعض الأحيان – يمكن وضع أحكام عامة قد تؤثر على ممارسة الشركات الأخرى للتقرير .

ومهنة المراجعة فى هولندا منظمة تنظيما ذاتيا ، والهيئة التى تحكمها هى المعهـــد الهولندى للمحاسبين المسجلين **Netherlands Institute of Register Accountants (NIVRA)** وأعضاؤه اكثر من 10000 عضو، وله الاستقلالية الكاملة عند وضع معايير المراجعة ، وقانونه المهنى له سلطة الإلزام .

وحـــتى عـــام 1993 اقتصر اعتماد القوائم المالية على أعضاء المعهد ، ولكـــن حدثـــت تغـــيرات منذ هذه السنة لتتمشى مع التوجيهات الثامنة للاتحاد الأوربـــي ، وهـــناك نوعـــان مـــن المراجعيـــن فى هولندا الأول المحاسبون المســـجلون **RAS** (المحاســـبون المعتمدون **Chartered Accountants**) ، والـــثانى هم المحاسبون الاداريون **Administrative Accountants (AAS)** ، وقـــد سمحت التعديلات عام 1983 للمحاسبين الاداريين باعتماد القوائم المالية أيضـــا اذا حصلوا على تدريب اضافى ، ومع مرور الزمن ستتشابه المؤهلات العلمـــية والتدريبـــية لكـــل من المحاسبين المعتمدين والمحاسبين الاداريين ،

وبالـــتالى فـــان دلـــيل العمل سيكون واحدا بالنسبة لاعمال المراجعة من حيث مسئوليات واستقلال المراجع، حيث سيطبق عليها مجموعة واحدة من القواعد، ومـــع ذلك يبدو ان المحاسبين المعتمدين هم الذين سيواصلون مهمة المحاسبة والمراجعة فى هولندا .

ويخـــتص معهد المحاسبين المسجلين بكل ما يتعلق بالمحاسبة فى القانون المدنـــى ، ويعمل أعضاء معهد المحاسبين المسجلين فى غرفة المشروعات ، وأعضـــاء هيئة التدريس فى الجامعات الهولندية ، وكذلك ضمن مجلس معايير المحاســبة الدولية ، وأيضا فى لجان الاتحاد الأوربي ومنظمة التجارة الدولية والأمم المتحدة وكذلك الاتحاد الدولى للمحاسبين .

التقرير المالى Financial Reporting

تعتـــبر جودة التقرير المالى الهولندي عالية ، ويجب أن تعد القوائم المالية الإلزامية باللغة الهولندية ، ولكن اللغات الإنجليزية والفرنسية والألمانية مقبولة أيضا ، ويجب أن تشمل القوائم المالية على الاتى :

1- الميزانية .

2- قائمة الدخل .

3- الملاحظات .

4- تقرير مجلس الإدارة .

5- المعلومات المحددة الأخرى .

وقائمة التدفقات النقدية غير مطلوبة ، ولكن يوصى بها إرشادات المجلس، وتعـــد معظـــم الشـــركات الهولندية هذه القائمة ، ويجب أن تذكر الملاحظات المـــبادى المحاســـبية المستخدمة فى التقييم ولتحديد النتائج مع بيان أسباب أية

تغــيرات محاســبية ، ويعرض تقرير مجلس الإدارة المركز المالى فى تاريخ الميزانــية والأداء خــلال السنة المالية ، ويعرض أيضا معلومات عن الأداء المــتوقع للســنة المالية القادمة والملاحظات حول أية أحداث مهمة بعد تاريخ الميزانــية ، وتشــتمل المعلومات المحددة الأخرى على تقرير المراجع وكذلك تخصيص أرباح السنة .

ويجــب أن تقــدم الشــركة الام فقط التقارير المالية الموحدة للشركة الام وتوابعهــا وتســتخدم نفــس مبادى المحاسبة فى كل منهما ، ويقصد بشركات المجموعة تلك الشركات التى تكون وحدة اقتصادية واحدة وتحت إدارة ورقابة موحــدة ، و للتمشــى مع توجيهات الاتحاد الأوربي تختلف متطلبات التقرير بحســب حجــم الوحدة ، فتعفى الشركات الصغيرة من المراجعة ، ومن إعداد القوائــم المالــية الموحدة ، ويمكنها أن تعد قائمة دخل وميزانية موجزة ، أما الشركات متوسطة الحجم فيجب أن تراجع ، ولكن يمكنها أن تنشر قائمة دخل موجزة ، ويحدد القانون المدنى الشركات صغيرة ومتوسطة وكبيرة الحجم .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurments

علــى الرغم من أن طريقة تجميع المصالح **Pooling of interest** مسموح بهــا لأغــراض اتحاد الشركات فى حالات محددة ، فإنه نادرا ما تستخدم فى هولــندا ، وبالــتالى فان طريقة الشراء هى طريقة الممارسة العادية ، وتعتبر الشــهرة هــى الفــرق بين تكلفة الشراء والقيمة العادلة للأصول والخصوم ، ويمكن ان تعالج الشهرة بالطرق الآتية :

a- تحميلها على الدخل فى سنة الحصول عليها .

b- تحميلها على الاحتياطيات (حقوق الملكية) فى سنة الحصول عليها .

c- رسـملتها ضمن الأصول غير الملموسة ، وتحمل على الدخل لسنوات العمـر المتوقعة ، (إذا كانت فترة الاستنفاذ ستتجاوز خمسة سنوات ، فيجب الإفصاح عن هذه الفترة مع بيان أسباب طول فترة الانتفاع) .

ومعظـم الشـركات تحمـل الشهرة على الاحتياطيات ، وتستخدم طريقة الملكـية عـندما يمـارس المستثمر سيطرة كبيرة على الشركة وعلى سياستها المالـية ، ويمكـن لمشـروعات الشركة ان تستخدم أيا من طريقة الملكية او طريقة الاتحاد الجزئي ، وتتمشى توصيات المجلس بخصوص ترجمة العملات الاجنبية مع معيار المحاسبة الدولية رقم (21) ، فتترجم القوائم المالية المستقلة للشركة الام وفقا لسعر الصرف فى نهاية السنة ، بينما تترجم قوائم الدخل أما بسـعر الصـرف فـى نهاية السنة او بالمتوسط ، وترحل فروق الترجمة الى حقـوق حملـة الأسـهم ، وتسـتخدم الطريقة المؤقتة فتستخدم للوحدات غير المستقلة عن الام وتحمل فروق الترجمة على الدخل .

وتظهـر مـرونة الهولنديـين بخصـوص مقاييس المحاسبة عند السماح باسـتخدام القيمة الجارية للأصول الملموسة مثل المخزون والأصول الخاضعة للإهـلاك ، وعـند اسـتخدام القيمة الجارية لهذه الأصول فيجب أيضا إعادة حسـاب مبالغ قائمة الدخل وتكلفة المبيعات والإهلاك بالقيمة الجارية ، ويمكن ان تكـون القـيمة الجارية هى قيمة الإحلال ، او القيمة الممكن استردادها او صـافى القيمة المحققة ، ومن اللازم اتباع المحاسبة بالقيمة الجارية باستمرار ولا يسـمح عـادة بإعـادة التقييم التدريجي ، وتعادل إعادة التقييم باحتياطيات إعـادة التقويم ضمن حقوق الملكية ، ويجب على الشركات التى تستخدم القيمة الجاريـة أن تظهـر معلومات القيم التاريخية ضمن الملاحظات ، وأيضا تقبل الـتكلفة التاريخية ، وعلى الرغم من الكثير الذى أدخل على المحاسبة بالقيمة

الجاريـــة فـــى هولندا ،إلا أن القليل من الشركات تستخدمها ، ولعل أحد أكبر الشـــركات المـــتعددة الجنســـية والمعروفة تعتبر مثالا عمليا لذلك ، فقد بدأت اســـتخدام طـــريقة القيمة الجارية عام 1951 ولكنها خرجت عن استخدام هذه الطـــريقة فـــى عام 1992 وذلك لأغراض المقارنة الدولية ، ومع ذلك فالقيمة الجارية لها مكانتها فى المحاسبة الهولندية ، فيطلب من الشركات التى تستخدم القيمة التاريخية للميزانية وقائمة الدخل أن تفصح عن معلومات القيمة الجارية فى ملاحق خاصة ضمن ملاحظاتها .

وعـــند اســـتخدام التكلفة التاريخية فى تقويم المخزون ، فإنها تظهر بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل ، وتتحدد التكلفة بطريقة الوارد أولا يصرف أولا ، أو الـــوارد أخـــيرا يصـــرف أولا أو طريقة المتوسط المرجح او حتى طريقة المخزون الأساسي ، وترسمل تكلفة البحوث والتطوير عندما يكون من الممكن اســـترداد قيمـــتها ومؤكـــدة التأكـــيد الكافى ، وتقاس الإيجارات والالتزامات العارضـــة وتكلفـــة المعاشـــات ، كما هو الحال فى المملكة المتحدة والولايات المـــتحدة على الرغم من أن القواعد المطبقة أكثر عمومية ، ويعترف بضرائب الدخـــل المؤجلـــة علـــى أســـاس مـــبدأ التوزيع التفصيلى **Comprehensive Allocation Concept** (الاحتياطى الكامل) وتقاس وفقا لطريقة الالتزامات ، ولا تقـــبل طـــريقة القيمة الجارية للأغراض الضريبية ، ولذلك فعند استخدام طريقة القيمة الجارية للتقرير المالى تظهر الفروق الدائمة اكثر من الوقتية .

وطالمـــا أن للشركات الهولندية المرونة الكافية عند استخدام قواعد القياس فمـــن المـــتوقع ان يكون هناك فرص لتسوية الدخل ، وعلاوة على ذلك يمكن تمريـــر بـــنود معيـــنة ضـــمن قائمـــة الدخـــل من خلال التسويات المباشرة للاحتياطيات فى حقوق حملة الأسهم ، ويشمل ذلك على سبيل المثال :-

a- الخسائر الناتجة عن الكوارث التى لا يمكن التأمين ضمن حدوثها .

b- الخسائر الناتجة عن التأميم أو مصادرة الملكية .

c- تداعيات إعادة الهيكلة المالية .

d- البنود العارضة ذات الطبيعة غير العادية .

ويمكــن استخدام الاحتياطيات أيضا لإلغاء الشهرة ، كما تعالج التغييرات فى مبادى المحاسبة فى الاحتياطيات ضمن حقوق حملة الأسهم مباشرة .

2/7 الفكر والممارسة المحاسبية فى المملكة المتحدة

نشــأت المحاســبة فــى المملكة المتحدة على أنها فرع مستقل من فروع المعــرفة يــتجاوب مــع احتياجات وممارسات الأعمال ، ومع الزمن أضافت تشــريعات الشــركات المتعاقــبة الهــيكل والتنظــيمات ، ولكن يبقى السماح للمحاســبين بمرونة كافية لتطبيق التحكيم المهنى ، ومنذ عام 1970 أصبح أهم مصــدر لــتطوير قــانون الشــركات هى توجيهات الاتحاد الأوربي ، وهما التوجيهات الرابعة والسابعة وفى نفس الوقت أصبحت معايير المحاسبة وعملية وضع المعايير أكثر تنظيما .

ويعتــبر الميراث الذى ورثته المحاسبة البريطانية لبقية العالم أمر واقع ، فقد كانت المملكة المتحدة أول دولة فى العالم توجد فيها مهنة المحاسبة ، ولعل مبدأ العرض العادل للنتائج المالية والمركز المالى النظرة الحقيقية والعادلة هو أيضا من منشأ بريطانى .

كمــا صــدرت الفكــر المحاســبى والممارسة المهنية الى استراليا وكندا والولايات المتحدة وغيرها من المستعمرات البريطانية السابقة مثل هونج كونج والهند وكينيا ونيوزيلندا ونيجيريا وسنغافورة وجنوب أفريقيا .

تطبيق وتنظيم المحاسبة Accounting Regulation and Enforcement

المصـــدران الرئيســـان لمعايير المحاسبة المالية فى المملكة المتحدة هما : قانون الشركات ومهنة المحاسبة ، ويحكم أنشطة الشركات فى المملكة المتحدة نظـــام قانونى يسمى قانون الشركات ، وقد جدد وطور وتوحد قانون الشركات علـــى مـــر السنوات ليعكس الواقع الجديد ، وعلى سبيل المثال طبقت تعليمات الاتحـــاد الاوربى الرابعة عام 1981 حيث أضافت قواعد ملزمة فيما يختص بالشكل و بالمبادى المحاسبية والمصطلحات المحاسبية الأساسية ، ونتيجة لذلك توحـــدت أشـــكال القوائـــم المالـــية لأول مرة فى بريطانيا ، ويمكن للشركات الاختـــيار من بين عدة بدائل لأشكال الميزانية ، واربعة أشكال لحساب الأرباح والخســـائر ، وقـــد نص قانون عام 1981 على خمسة مبادى محاسبية أساسية هى :-

1- مقابلة الإيرادات بالمصروفات على أساس الاستحقاق .

2- يقـــوم كل بند من بنود الأصول والالتزامات داخل كل مجموعة أصول أو خصوم بشكل مستقل .

3- يطـــبق مـــبدأ الـــتحفظ خصوصـــا عـــند الاعتراف بالدخل المحقق وكل الالتزامات والخسائر المعروفة .

4- ضرورة الاستمرار فى تطبيق السياسات المحاسبية من عام لآخر .

5- يطـــبق مبدأ المنشأة المستمرة للوحدة الاقتصادية التى يتم التحاسب عنها ، ويشـــتمل القـــانون على قواعد عريضة للتقييم من حيث المحاسبة بالتكلفة التاريخية أو القيمة الجارية .

وقد توحد قانون الشركات وتوسع فى تشريع مبكر ، لكنه عدل فى 1989 لتطبيق توجيهات الاتحاد الأوربي ، ويتطلب القانون توحيد القوائم المالية على الـرغم من أن هذا التوحيد كان ممارسا فعلا ، وقد ترك القانون عملية توحيد معايير المحاسبة للقطاع الخاص والقنوات المهنية المنظمة ذاتيا .

ويرتـبط باللجـنة الاستشـارية للهيـئات المحاسـبية Consultative Committee of Accountancy Bodies والـتى تشـكلت عام 1970 الهيئات المحاسبية الست التالية فى المملكة المتحدة :

1- معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز .

2- معهد المحاسبين القانونيين فى أيرلندا .

3- معهد المحاسبين القانونيين فى اسكتلندا .

4- اتحاد المحاسبين القانونيين المعتمدين .

5- المعهد القانونى للمحاسبين الإداريين .

6- المعهد القانونى للمالية العامة والمحاسبة .

وقـد تحركـت عملـية وضـع المعايير البريطانية من توصيات للمبادى المحاسـبية (التى أصدرها معهد المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز) الى تكويـن لجـنة توجيهات معايير المحاسبة المالية عام 1970 والتى سميت فيما بعد باسم لجنة معايير المحاسبة Accounting Standard Committee (ASC) وقـد نشـرت ماسـمى بعـد ذلـك باسم قوائم الممارسة المعيارية المحاسبية Statement Standard Accounting Practice (SSAPS) وهى مقررة ومعتمدة من ست هيئات محاسبية ، ولأي منهما حق الاعتراض VETO على المعيار ، وقـد أدى قوة اعتراض هذه المنظمات الى زيادة التأخير والحلول الوسطى فى

وضـــع هذه المعايير (SSAPS) ، كما تعتبر هذه المعايير توصيات بدلا من أن تكون ملزمة ، وتتمتع بسلطات ضعيفة .

وقـــد عبر عن عدم الرضا عن اجراءات وضع المعايير فيما سمى بتقدير ديرنج Dearing Report الصادر عام 1988 ، وقد أوصى بانشاء هيكل جديد لوضـــع معايـــير المحاســـبة ، وان يكون له سلطات تدعمه ، ولقد كان قانون الشـــركات الصادرة فى 1989 ليس فقط للتمشى مع التوجيهات السابقة للاتحاد الاوربـــى ، ولكـــن لتنفيذ توصيات ذلك التقرير ، وقد اوجد قانون عام 1989 مجلـــس جديـــد هو مجلس التقرير المالى Financial Reporting Council (FRC) ، وواجبة هو الأشـــراف على شعبة الثلاثة : مجلس معايير المحاسبة (ASB) والذى حل محل لجنة معايير المحاسبة (ASC) فى عام 1990 ، وقوة مواجهـــة المهمـــات العاجلة (UITF) Ungeut Issues Task Force ، وجهاز مراجعة التقارير المالية Financial Reporting Review panel .

ويضـــع مجلس التقرير المالى (FRC) السياسة العامة ، وهو هيئة مستقلة يـــتكون أعضـــاؤه مـــن مهـــنة المحاسبة ، والصناعة ، والمؤسسات المالية ، ومجلـــس معايـــير المحاسبة (ASB) رئيس متفرغ ومدير فنى وسبعة اعضاء غـــير متفرغيـــن ويتقاضـــون أجـــرا لبعض الوقت ، وله قوة اصدار معايير المحاســـبة ، ويضع هذا المجلس معايير التقرير المالى ، وذلك بعد ان ياخذ فى اعتـــباره الملاحظـــات حـــول مسودة المناقشة Discussion Draft والمذكرة التفسيرية للتقرير المالى Financial Reporting Exposure Draft (FREDS)، ويضع مجلس معايير المحاسبة (ASB) لجنة مواجهة المهمات العاجلة (UITF) لـــيواجه بســـرعة المشكلات الطارئة ، كما يضع إيضاحات للمعايير المحاسبية

والتنظيمات الأخرى ، ويضع قانون عام 1989 العقوبات المفروضة على الشركات التى لا تتمشى مع معايير المحاسبة ، ويمكن لكل من جهاز مراقبة التقارير المالية ووزارة التجارة والصناعة أن تتحرى حالات الخروج عن معايير المحاسبة ، ويمكنهم اللجوء للمحكمة لإجبار الشركات على تعديل القوائم المالية ، ويجب أن تقرر الشركات ان قوائمها المالية تتمشى مع متطلبات معايير المحاسبة ، أو يجب عليها ان توضح وتفصح عن الآثار المالية الناتجة عن الخروج عن هذه المعايير .

ويوضح الشكل (2/1) قائمة بالممارسة المعيارية للمحاسبة ، والتى تبناها مجلس معايير المحاسبة ، ومعايير التقرير المالى والتى صدرت عام 1997 ،

وتقع مسئولية إعداد معايير المراجعة على مجلس ممارسة المحاسبة Auditing Practice Board والذى تديره اللجنة الاستشارية لهيئات المحاسبة (CCAB) ، ويضع مجلس معايير المراجعة ، والتى يطبقها بطريقة آلية أعضاء اللجنة الاستشارية للمراجعة (CCAB)، وتصف معايير المراجعة المبادى الأساسية وأساليب الممارسة التى يتوقع ان يتبعها المراجع عند قيامه بالمراجعة ، والفشل فى تطبيق هذه المعايير يعرض المتسبب للتحقيق من الهيئات المحاسبية المختصة ، وقد ينتج عن ذلك عقوبات تأديبية ، وتسمح هيئات المحاسبة الستة السابق ذكرها لأعضاء الهيئات الأربع الأولى باعتماد تقارير المراجعة ، ويؤكد تقرير المراجعة أن القوائم المالية تعطى صورة حقيقية وعادلة وتتمشى مع قانون الشركات لعام 1985 .

الشكل رقم (2/1)

قائمة بالممارسة المعيارية للمحاسبة

إعلان معايير الممارسة المحاسبية ومعايير التقرير المالى للمملكة المتحدة

معايير المحاسبة المالية

1- المحاسبة عن الشركات الشقيقة .
2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية .
3- ربحية السهم .
4- المحاسبة على المنح الحكومية .
5- المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة .
6- معالجة الضريبة فى نظام النسبية .
7- المخزون والأعمال تحت التنفيذ .
8- المحاسبة عن الإهلاك .
9- المحاسبة عن البحوث والتطوير.
10- المحاسبة عن الضرائب المؤجلة .
11- المحاسبة عن الأحداث اللاحقة على الميزانية .
12- المحاسبة عن الأحداث العارضة او الطارئة .
13- المحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية .
14- ترجمة العملات الأجنبية .
15- المحاسبة عن الإيجارات وعقود الشراء التأجيرى .
16- المحاسبة عن الشهرة .
17- المحاسبة عن تكلفة المعاشات .
18- التقارير القطاعية .

معايير التقرير المالى :

1- قائمة التدفقات النقدية .
2- المحاسبة عن مشروعات التوابع .
3- التقرير عن الأداء المالى .
4- الأدوات الرأسمالية .
5- التقرير عن محتوى العمليات .
6- الحيازة و الاندماجات .
7- القيم العادلة فى المحاسبة عن الحيازة .
8- الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة .

التقرير المالى Financial Reporting

يعتــبر الــتقرير المــالى البريطاني من أكثر التقارير تفصيلا فى العالم ، وتشمل التقارير المالية عموما على :

1- تقرير مجلس الإدارة .

2- حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

3- قائمة التدفق النقدى (يطلبها مجلي التقرير المالى FRC)

4- قائمــة إجمالــي المكاسب والخسائر المعترف بها (يطلبها مجلس التقرير المالى FRC) .

5- قائمة السياسات المحاسبية .

6- الملاحظات المتعلقة بالقوائم المالية .

7- تقرير المراجع .

ويوضــح تقريــر الإدارة الأنشطة الرئيسية للشركة ، ويعرض العمليات والــتطورات والأحــداث المهمــة بعد الميزانية ، واقتراح التوزيعات و أسماء أعضاء مجلس الإدارة وقيمة أسهمهم ، و أيضا المساهمات السياسية والخيرية، وتعفــى الشــركات الخاصــة المحدودة من المراجعة إذا كان معدل الدوران الســنوى يقــل عن 350 ألف جنيه إسترليني ، كما تعفى شركات التوصية من متطلبات المراجعة السنوية ، وفيما عدا ذلك فكل الشركات خاضعة للمراجعة .

ويطلــب من الشركة الأم فقط القوائم المالية الموحدة للمجموعة بالإضافة الــى الميزانية فقط للشركة الأم بمفردها ، ولا تتم السيطرة على التوابع إلا إذا امتلكــت أكثر من 50% من حقوق ملكية رأس المال أو السيطرة على مجلس

الإدارة بغــض النظر عن نسبة الملكية ، وتتطلب بورصة لندن من الشركات المســجلة تقارير نصف سنوية ، ويجب على الشركات المسجلة أيضا التقرير عــن ربحــية الســهم ، وأرقام الأرباح المستخدمة فى الحساب بعد الضريبة والبنود غير العادية .

وهــناك خاصية أخرى للتقرير فى المملكة المتحدة ، وهو إعفاء الشركات الصــغيرة والمتوســطة من متطلبات التقرير المالى ، ويحدد قانون الشركات اعتــبارات الحجــم ، وعمومــا يسمح للشركات الصغيرة و المتوسطة إعداد حســابات موجــزة ذات حــد أدنى من المعلومات ، كذلك تعفى المجموعات الصغيرة والمتوسطة من إعداد القوائم المالية الموحدة .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurments

مــن المســموح بــه فــى المملكة المتحدة استخدام طريقتي الحيازة ، أو الاندماج **Merger** فى المحاسبة عن الاتحاد ، ومع ذلك تستخدم طريقة الاتحاد (وتســمى اتحاد المصالح **Pooling – of – interest** فى الولايات المتحدة) ، حــتى إنــه يمكن القول أنها غير موجودة عمليا ، وفى ظل طريقة الاقتناء او الحــيازة تحسب الشهرة بالفرق بين القيمة العادلة لقيمة العرض والقيمة العادلة لصــافى الأصــول مشروع الاتحاد ، ويحدد المعيار (7) (**FRST**) أن القيم العادلة للأصول الخصوم القائمة تتحدد وقت الاقتناء والتى تعكس الظروف فى ذلــك الوقــت ، و لا يؤخــذ فى الاعتبار عند حساب قيمة الشهرة الأرباح أو الخســائر فــى المســتقبل ، كما لا يؤخذ فى الاعتبار تكلفة إعادة التنظيم عند حســاب الشــهرة ، ولكن يجب أن تنعكس عند الدخل بعد الاقتناء ، ويمكن ان تســتفد الشهرة فورا خصما من احتياطات حقوق الملكية أو أن ترسمل وتستنفد

خصـــما من الدخل سنويا خلال عمر الشهرة ، والممارسة السائدة هى استنفاد الشـــهرة فـــورا ، ولكـــن يقـــترح مجلس معايير المحاسبة (FRC) أن ترسمل الشـــهرة ، وتستنفد على العمر الإنتاجي عادة 20 سنة أو أقل . أما ذات العمر غـــير المحـــدد فإنهـــا تخضـــع للفحص وللتخفيض السنوى ، ويسمح بالاتحاد الجـــزئى فقـــط فـــى حالـــة المشروعات المشتركة ، وتستخدم طريقة الملكية لمشروعات التزامل Associated Undertoking حيث تمتلك الشركة 20% أو أكـــثر مـــن حقـــوق الانـــتخاب وليســـت اتحادا ، وكذلك بالنسبة للمشروعات المشـــتركة ، ويتـــناول معيار الممارسة المحاسبية (SSAP) رقم 20 موضوع تـــرجمة العمـــلات الأجنبـــية ويتطلـــب استخدام طريقة سعر الأقفال (السعر الجـــارى) بالنســـبة للتوابع المستقلة والطريقة المؤقتة للتوابع الموحدة ، وفى الطـــريقة الأولى تضاف فروق الترجمة فى مخصصات حقوق الملكية ، وفى الطـــريقة الثانـــية فى حساب الأرباح والخسائر ، وقد يستخدم سعر الأقفال أو الســـعر المتوســـط فى ترجمة حساب الأرباح والخسائر ، ويجب إعادة حساب القوائـــم المالـــية للـــتوابع العاملة فى الدول ذات التضخم الجامح بحيث تعكس مستويات السعر الجارى قبل الترجمة .

ويمكـــن أن تقـــوم الأصـــول بالقيمة التاريخية او القيمة الجارية (أو كما تطـــبق غالبـــية الشـــركات) او اســـتخدام خليط من كل منهما ، وبالتالى فمن المســـموح بـــه إعادة تقويم الأراضي والمبانى ، ويجب استخدام نفس الطريقة المســـتخدمة للأصول المذكورة فى حساب الإهلاك والاستنفاد لهذه الأصول ، وتســـتهلك مصـــروفات الـــبحوث عادة فى نفس سنة الأنفاق ، ويمكن ترحيل تكالـــيف الـــتطوير فى ظروف معينة ، ويقوم المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة المحققة Lower of cost or net realizable value والتكلفة على

أســـاس الوارد أولا يصرف أولا أو المتوسط ، ولا يسمح بطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا للأغراض الضريبية ، وبالتالى فهى غير شائعة .

وترســـمل الإيجـــارات التى تحول مخاطر وعوائد المالك الى المستأجر ، وتظهـــر الـــتزامات الايجارة ضمن الخصوم ، أما تكاليف المعاشات والمزايا الأخرى للتقاعد فيعترف بها بطريقة منظمة ومقبولة على مدة خدمة العاملين ، وتستحق خسائر الطوارى عندما يمكن توقعها وتقديرها بدقة معقولة ، وتحسب الضـــرائب المؤجلـــة بطـــريقة الالتزام فقط إذا كانت محتملة ومتوقعة وبحيث يـــتحقق اصـــل وخصم الضريبة (مثال أساس المخصصات الجزئية) ، وتتيح فرص تسوية الدخل للمحاسبين المرونة عند تقييم الأصول فى مجالات القياس الأخرى .

2/8 الفكر والممارسة المحاسبية فى الولايات المتحدة الامريكية

تنظم المحاسبة فى الولايات هيئة من القطاع الخاص **Private Sector Body** (مجلـــس معايير المحاسبة المالية **The Financial Accounting Standards Board (FASB)** ، ولكن هناك هيئة حكومية (هيئة تداول الأوراق المالية **The Securities Exchange Commission (SEC)** تدعـــم سلطات هذه المعايير ، والدليل الرئيسى لنظام مشاركة السلطة هو إصدار هيئة تداول الأوراق المالية **SEC** سلســـلة منشورات المحاسبة **Accounting Series Release (ASR)** رقم 150 لعـــام 1973، وطبقا لهذا المنشور : تنوى اللجنة أن تستمر فى سياساتها نحـــو دعـــم زيادة القطاع الخاص لوضع تطوير مبادى المحاسبة ، ووفقا لهذه السياسة فإن المبادى والمعايير والممارسة التى ينشرها مجلس معايير المحاسبة المالـــية **FASB** فـــى إعلاناته او تفسيراته سوف تأخذها الهيئة بعين الاعتبار

ودعـــم ســـلطاتها الأساســـية ، وان أي من الإعلانات بخلاف مجلس معايير المحاســـبة المالية FASB سوف لا تلقى هذا الدعم ، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيـــن The American Institute of Certiftied Public Accounting (AICPA) هـــو أحـــد هيـــئات القطـــاع الخاص الأخرى ويهتم بوضع معايير المراجعة .

تطبيق وتنظيم المحاسبةوالإلزام بها Accounting Regulation and Enforcement

لا يتطلـــب الـــنظام فى الولايات المتحدة متطلبات قانونية عامة بخصوص نشر القوائم المالية المراجعة كل فترة ، وتتكون الشركات فى الولايات المتحدة وفقـــا لقـــانون الولايـــة وليس للقانون الفيدرالى ، ولكل ولاية نظامها القانونى الخـــاص ، وبصـــفة عامـــة تشـــتمل هذه القوانين على الحد الادنى لمتطلبات السجلات المحاسبية ونشر التقارير المالية الدورية ، وتفتقر اغلب هذه القوانين الـــى قوة الإلزام ، كما أن التقارير التى تقدم للوكالات المحلية لا تكون متاحة عادة للجمهور ، وبالتالى فان تنظيمات وإجراءات المراجعة والتقارير المالية – مـــن الناحية الواقعية – غير موجودة الا على المستوى الفيدرالى والذى تحدده هيـــئة تنظـــيم الأوراق المالـــية بحكـــم ســـلطاتها على الشركات المسجلة فى بورصـــات الأوراق المالية (مثل بورصة نيويورك وبورصة الأسهم الأمريكية وتلـــك المبادلات المعلنة ، والتى يكون حجم تعاملاته كحد أدنى اسهم 12000 شـــركة كحـــد أدنى من مجموع 3.7 مليون شركة فى الولايات المتحدة ، ولا توجـــد هـــذه المتطلـــبات الإجـــبارية للتقرير المالى للشركات ذات المسئولية المحدودة مما يجعل الولايات المتحدة حالة غير عادية بالمقاييس الدولية .

وعلـــى الـــرغم مـــن أن هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) لها السلطة القانونية لتحديد معايير المحاسبة والتقرير على ما يسمى الشركات العامة ، ألا أنهـــا تعـــتمد على القطاع الخاص فى ذلك ، وتعمل الهيئة (SEC) مع مجلس المعايـــير (FASB) ، وتمارس الضغط إذا شعرت بأن مجلس معايير المحاسبة المالـــية (FASB) يـــتحرك ببطء او فى اتجاه خاطى ، وفى نفس الوقت تؤجل الهيئة (SEC) أو تتجاوز عن إصدار المتطلبات الخاصة بها .

وتعتبر الهيئة (SEC) وكالة حكومية ذات تنظيم خاص ومستقل ، وهو ما يعـــنى انه لا توجد للكونجرس او للرئيس تأثير على سياساتها ، ومع ذلك فإن الأعضـــاء الخمســـة المتفرغين بالهيئة يعينهم رئيس مجلس الجمهورية ويعتمد تعيينهم الكونجرس ، وتصدر الهيئة كجزء من مهامها التنظيمية سلسلة نشرات المحاسبة Accounting Series Releases ونشرات التقرير المالى ونشرة هيئة المحاسبة Staff Accounting Bulletin ، ويحتوى التنظيم(S – X) على قواعد إعـــداد التقارير المالية ، والتى يجب أن تلبى متطلبات الهيئة (SEC) ويوضح الشـــكل رقـــم (10K) المتطلبات السنوية للشركات الأمريكية والكندية ، بينما الشكل رقم (20 F) ، يخصص للشركات الأجنبية غير الكندية .

وقـــد أنشـــئ مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1973 ، وقد اصـــدر اكـــثر من 130 معيارا من معايير المحاسبة المالية Statements of Finaneial Accounting Standards (SFASs) ، ولا تبـــنى أهـــداف علـــى معايـــير هـــذا المجلس احتياجات المديرين أو السلطات الضريبية أو واضعي السياســـات الحكومـــية ، ولكنها تهدف الى تقديم المعلومات المفيدة للمستثمرين الحاليـــين والمرتقبيـــن والمقرضـــين وغـــيرهم من الذين يقومون بالاستثمار والائتمان وما شابه ذلك من القرارات .

ولمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سبعة أعضاء متفرغين : ثلاثة منهم من المحاسبين المهنيين (CPA) واثنان من الصناعة ، وواحد من كل الجهات الأكاديمية والحكومية ، ويجب أن يتفرغ أعضاء المجلس ويتركوا كل ارتباطاتهم الاقتصادية والتنظيمية بأعمالهم السابقة او ممتلكاتهم حتى يمكنهم القيام بمهامهم ، ولعل احسن ما وصف لوظيفة المجلس (FASB) هو نسخة مهامها الموضحة فى الشكل (2/2) .

ومن خصائص وضع معايير المحاسبة فى الولايات المتحدة هو استخدام. ذلك المجلس (FASB) إطار مفاهيمى ، حيث بنيت نشرة مبادى المحاسبة المالية Statement of Concepts الأسس التى تبنى عليها معايير المحاسبة المالية والتقرير .

ولم يشرك المجلس (FASB) نفسه فى المسائل الدولية بشكل جدى حتى التسعينات ، ففى 1991 وضع المجلس أول خطة استراتيجية للأنشطة الدولية، وفى 1994 أضيف البند الرابع لنشرة المهام ، ويعتبر ذلك المجلس FASB أحد المتعاونين الرئيسين الدوليين ، حيث تركز الكثير من انتباهها على العلاقة مع لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وقد اشتركت مع واضعى المعايير فى استراليا وكندا المملكة المتحدة وكذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لوضع معايير متناسقة فى بعض القضايا المهمة مثل الإفصاح عن الانفصال وربحية السهم .

الشكل رقم (2/2)

نشرة مهام مجلس معايير المحاسبة المالية

ان مهمـــة مجلس معايير المحاسبة المالية هى وضع وتطوير معايير المحاسبة المالـــية والـــتقرير لإرســـاء وتعلـــيم الجمهـــور بما فى ذلك المصدرين issurers والمراجعيـــن ومســـتخدمي المعلومـــات المالية . ومعايير المحاسبة ضرورية للأداء الاقتصـــادي الفعـــال حيث تعتمد قرارات توزيع المواد بدرجة كبيرة على المعلومات المالية الموثوق بها والموجزة والمفهومة ، كما تستخدم أيضا المعلومات المحاسبية الخاصـــة بالعملـــيات والمركز المالى الخاص بالوحدة المحاسبية فى اتخاذ العديد من القرارات الأخرى .

وحتى يمكن لمجلس معايير المحاسبة المالية القيام بمهمته فعليه الاتى :

1- تحســـين اســـتخدام الـــتقرير المالى بالتركيز على خواص المناسبة والملاءمة Relevance و وإمكانية الاعتماد Reliability وجودة المقارنة والثبات .
2- المحافظـــة علـــى تطوير المعايير لتعكس التغيرات فى إدارة الأعمال وفى البيئة الاقتصادية .
3- الأخذ فى الاعتبار مواطن النقص فى التقرير المالى ، والتى يمكن تداركها خلال عملية وضع المعايير .
4- الـــترويج للمقارنـــات الدولية للمعايير المحاسبية الجارية لتطوير جودة التقرير المحاسبى .
5- تحســـين الفهـــم العام بطبيعة وأغراض المعلومات التى تحتوى عليها التقارير المالية .

ويضـــع مجلـــس معايـــير المحاسبة المالية المفاهيم المحاسبية ، وكذلك معايير التقرير المالى ، ويقدم أيضا الإرشادات المتعلقة بتنفيذ المعايير .

وعلـــى مجلـــس معايـــير المحاســـبة المالية FASB – أثناء قيامه بالمهمة الموكولـــة إلـــيه – أن يعمـــل وفـــق إجراءات واضحة قبل وضع نشرة معيار المحاســـبة المالـــية (SFAS) ، فطـــبقا لجدول الأعمال يجب الاستماع لكل الأطراف المعنية مثل : الأفراد ، والمنشآت المهنية ، والمحاكم ، والشركات ، والمصالح الحكومية ، كما يعتمد على لجنة منوط بها تفعيل المهام Emerging Issues Task Force ، وكذلك يعتمد على مجلس استشاري للمساعدة على تحديد القضـــايا المحاسبية التى تحتاج الى اهتمام ، ومتى تم وضع عنوان الموضوع فـــى جدول الأعمال التى يقوم جهاز الباحثين والمحللين التابعين لمجلس معايير المحاســـبة المالـــية بتشـــكيل لجـــنة تفعيل بالمهام ، ثم تعد " مذكرة المناقشة " Discussion Memorandum والتى تنشر لسماع آراء حول هذا الموضـوع ، ويـــأخذ المجلس فى اعتباره الملاحظات الشفوية والمكتوبة ، وبعد ذلك تصدر "مســـودة العرض" Exposure Draft وتتلقى ملاحظات عامة أخرى حولها . ويجـــب أن يعـــتمد المعيار SFAS من خمسة على الأقل من الأعضاء السبعة ويســـتغرق الانـــتهاء مـــن وضع المعيار عادة سنتين أو اكثر ، ويؤكد ذلك أن وضع المعايير فى الولايات المتحدة هى عملية سياسية وكذلك عملية فنية .

وتعتبر مبادى المحاسبة المقبولة قبولا عاما Genarly Accepted Accounting Principle هـــى أساس كل معايير المحاسبة المالية والقواعد والتنظيمات التى يجـــب مـــراعاتها عند إعداد التقارير المالية ، كما أن مبادى المحاسبة المقبولة قـــبولا عاما فى الولايات المتحدة – وهى المكون الرئيسي لتنظيمات المحاسبة والمراجعة – أكثر تعددا واكثر تفصيلا من مثيلتها فى باقى دول العالم الأخرى مجتمعة .

ويهـــتم المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعملية مراجعة القوائـــم الماليـــة الـــتى يقـــوم بها المراجع المستقل من المحاسبين المعتمدين القانونيين (CPA)، وهناك عشرة من معايير المراجعة المقبولة قبولا (GAAS) تقدم إطار التعامل مع المشاكل والقضايا مثل الكفاءة والاستقلال يسمى إعلان معايـــير المراجعة والتى تكون مع معايير المراجعة والإرشادات المعتمدة التى يتحتم على المراجع اتباعها ، كما ان ذلك المجمع الأمريكي(AICPA) مسئول أيضـــا عن وضع دليل الأخلاقيات المهنية ، وكذلك القيام بالانتخابات الموحدة للمحاسبين العموميين المعتمدين .

ويفـــترض فـــى القوائـــم المالية أنها تعرض المركز المالى ونتائج أعمال الشـــركة بشـــكل عـــادل وان الاتساق مع مبادى المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAP هـــو الاختيار الصحيح للعرض العادل ، ولا يوجد مجال كبير للحكم الشخصـــي ، مـــثال : " الحقيقى والعادل " فى المملكة المتحدة ، وتتوقع هيئة تـــداول الأوراق الماليـــة SEC من المراجعين ان يلتزموا بالمبادى المحاسبية المقبولة قبولا عاما وسوف لا يقبل أي تقرير برأي مخالف .

التقرير المالى Financial Reporting

يشـــتمل الـــتقرير المالى السنوى لأى شركة أمريكية كبيرة على المكونات الآتية :

1- تقرير الإدارة .

2- تقرير المراجع الخارجى .

3- القوائـــم الماليـــة الأساسية (قائمة الدخل و الميزانية وقائمة التدفق النقدى وقائمة حقوق حملة الأسهم) .

4- مناقشة وتحليل الإدارة لنتائج الأعمال والموقف المالى .

5- ملاحظات القوائم المالية .

6- مقارنة لبعض البيانات المحاسبية المختارة لفترة خمسة أو عشر سنوات .

7- بيانات مختارة ربع سنوية .

ومـن الـلازم إعـداد القوائم المالية الموحدة ، ولا تشتمل القوائم المالية المنشـورة فـى الولايات المتحدة القوائم الخاصة بالشركة الام فقط ، وتتطلب قواعد الاتحاد أن تتحدد كل التوابع التى تسيطر عليها الشركة الام (على سبيل المـثال اكـثر مـن 50% من الأسهم التى لها حق التصويت) ، بما فى ذلك المعـاملات غير المتجانسة ، كما يتطلب أيضا إعداد التقارير لفترات اقل من سنة Intrim (ربع سنوية) للشركات المدرجة فى بور صات الأوراق المالية الرئيسـية ، وتشـتمل هذه التقارير على ملخصات فقط للقوائم المالية التى لا يراجعها المراجع المستقل ، وكذلك ملاحظات الإدارة بشكل موجز .

وهـناك نوعـان من ممارسات التقرير فى الولايات المتحدة والتى يجدر الإشارة إليها :

a- التقرير القطاعى Segmental Reporting

وهـو مطلـوب من كل الشركات التى تتبادل أوراقها المالية فى البورصة وتـتجاوز متطلـبات الـتقارير القطاعية فى الولايات المتحدة تلك المتطلبات المطلوبة فى الدول الأخرى .

b- الإفصاح عن ربحية السهم

وتحسب ربحية السهم بقيمة توزيعات الأسهم المتاحة لحملة الأسهم العادية علـى المتوسـط المـرجح لعدد الأسهم العادية للفترة ، وتعكس ربحية السهم

المخفض diluted الانخفاض المتوقع الذى يمكن إذا تحولت الأوراق المالية أو العقــود الأخرى القابلة للتحويل الى اسهم عادية ، وهذه المعالجة هى نفسها فى المعيار المحاسبى الدولى (IAS) رقم 33 .

مقاييس المحاسبة Accounting Measurements

تفــترض قواعــد مقاييس المحاسبة فى الولايات المتحدة أن المنشأة سوف تستمر باعتبارها منشأة مستمرة Going Concern . ويتحتم اتباع فرض المقابلة Matching Concept عند الترجمة والاعتراف ، ومن الضروري اتباع متطلبات الثبات Consistancy فيما يتعلق بتوحيد المعالجة للبنود المتشابهة فى الفترات المحاســبية ، فإذا حدث اى تغيير فى المعالجة والممارسة أو الإجراءات فيجب الإفصاح عن هذه التغيرات وبيان آثارها .

وتســتخدم طريقــتان للمحاسبة عن اتحاد الشركات وهما : طريقة الشراء (الاقتناء او الحيازة Acquesition) وطريقة اتحاد المصالح (الاندماج Merger) وهمــا ليســتا مترادفتان بل تستخدم طريقة اتحاد المصالح فى حالة ما إذا كان الاتحــاد يتطابق مع الشروط المحددة فى مبادى المحاسبة المالية المقبولة قبولا عامــا GAAP ، حيــث أن هــذه الشروط اكثر صرامة لذلك فاغلب اتحادات الشــركات تــتم وفقا لطريقة الشراء ، وفى ظل طريقة الشراء ترسمل الشهرة باعتــبارها الفــرق بين القيمة العادلة لموضوع التبادل والقيمة العادلة لصافى الأصــول المشــتراه ، وتستنفد الشهرة بطريقة القسط الثابت لمدة أربعين سنة علــى الأكــثر ، وتحمل القيمة السنوية المستنفذة على الدخل الجارى للفترة أو يمكــن فى ظروف معينة تحميلها على حقوق حملة الأسهم . والاتحاد الجزئى ليس شائعا . ويتم التحاسب عن المشروعات المشتركة باستخدام طريقة حقوق

الملكية طالما أنها مستثمرة فى الشركات التابعة بنسبة تتراوح ما بين 20 الى 50% من مجموع الملكية ، وتتبع طريقة ترجمة العمليات الأجنبية التى ينص عليها المعيار المحاسبى رقم 52 والتى تقوم على اختيار الطريقة وفقا لعملة دولة الشركة التابعة .

وتعتمد الولايات المتحدة على التكاليف التاريخية لتقييم الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة ، ولا يسمح بإعادة التقييم إلا عند المحاسبة عن اتحاد الشركات ووفقا لطريقة الشراء ، ويسمح باستخدام كلا من طريقة القسط الثابت والقسط المتناقص ، ويتحدد العمر الانتاجى التقديرى عند حساب الإهلاك او الاستنفاد للأصل ، وتحمل تكاليف البحوث والتطوير على الدخل باعتبارها نفقة فى فترة حدوثها ، ومع ذلك هناك قواعد خاصة لرسملة برامج الكمبيوتر.

وبالنسبة لتسعير المخزون يسمح باستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا وطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا وطرق المتوسطات ، وتعتبر طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا أكثر شيوعا لأغراض الضريبة الفيدرالية على الدخل ، ومع ذلك فان الوارد أخيرا يصرف أولا المستخدمة للأغراض الضريبية يجب استخدامها فى أغراض القوائم المالية .

وعندما يحل الاستئجار التمويلى محل شراء الأصول ، فإن قيمة الأصول ترسمل ، وفى مقابل ذلك تدرج القيمة المماثلة ضمن الخصوم ، وتحسب قيمة مكافآت ترك الخدمة والمعاشات على الفترات التى يحصل العاملون فيها على المزايا النقدية عند احتمال حدوثها وتدرج الحقوق غير المدفوعة ضمن الخصوم ، كما يعترف بالخسائر العارضة المتوقعة عند احتمال حدوثها ،

وعــندما يكون من الممكن تقدير القيمة بطريقة مقبولة ، ولا يسمح بأية طريقة لتسوية الدخل .

وأخــيرا تنشأ مشكلة الضرائب المؤجلة إلا بالنسبة للصادر أخيرا يصرف أولا حيث تختلف التقارير المالية ، ويتم المحاسبة عن ضرائب الدخل باستخدام طــريقة الالتزام **Liability Method** ، وتنشأ الضرائب المؤجلة نتيجة الفروق المؤقــتة بيــن طرق المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية وتقاس هذه الفروق على أساس معدل الضريبة المستقبلية التى تتبع عند سداد هذه البنود .

ويلخص الشكل (2/3) الممارسات المحاسبية المهمة فى الدول الستة التى تم دراستها

الشكل رقم (٢/٣)

ملخص الممارسات المحاسبية الهامة

	فرنسا	ألمانيا	اليابان	هولندا	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة
١- اتحاد الشركات : الشراء أو اتحاد المصالح.	الشراء .	الشراء .	الشراء .	الشراء .	الشراء .	كلاهما .
٢- الشهرة .	ترسمل وتستنفذ .	ترسمل و تستنفد أو تطرح من الاحتياطيات.	ترسمل وتستنفذ .	تخصم من الاحتياطيات .	تخصم من الاحتياطيات .	ترسمل وتستنفذ .
٣- التوابع من ٢٠% الى ٥٠% من التوابع .	طريقة حقوق الملكية .	طريقة حقوق الملكية .	طريقة حقوق الملكية.	طريقة حقوق الملكية .	طريقة حقوق الملكية .	طريقة حقوق الملكية .
٤- ترجمة العملات الأجنبية :						
(a) طريقة السعر الجارى	يوصى بها للتوابع المستقلة .	لا توجد ممارسة معيارية.	كل التوابع .	للتوابع المستقلة .	للتوابع المستقلة .	للتوابع المستقلة .
(b) الطريقة المؤقتة .	يوصى بها للتوابع المتكاملة .	لا توجد ممارسة معيارية.	غير مستخدمه .	للتوابع المتكاملة .	للتوابع المتكاملة .	للتوابع المتكاملة .
٥- تقييم الأصول .	التكلفة التاريخية .	التكلفة التاريخية .	التكلفة التاريخية .	التكلفة التاريخية أو الجارية .	التكلفة التاريخية أو الجارية .	التكلفة التاريخية .
٦- أعباء الإهلاك .	على أساس اقتصادى .	على أساس ضريبى .	على أساس ضريبى .	أساس اقتصادى .	أساس اقتصادى .	أساس اقتصادى .
٧- تقييم المخزون LIFO .	غير مستخدمه .	غير شائعة .	غير مستخدمه .	غير مستخدمه .	غير مستخدمه .	مستخدمه .
٨- الايجار التمويلى .	ترسمل .	لا ترسمل .	ترسمل .	ترسمل .	ترسمل .	ترسمل .
٩- الضرائب المؤجلة .	مستحقة .	مستحقة .	غير مستحقة .	مستحقة .	مستحقة .	مستحقة .
١٠- احتياطى تسوية الدخل .	مستخدمة .	مستخدمة .	غير مستخدمة .	البعض .	البعض .	لا .

الفصل الثالث

الإطار الفكري للمحاسبة

A conceptual Framework For Accounting

3/1 عناصر ومغزى الاطار الفكرى للمحاسبة .

3/2 اهداف المحاسبة والقوائم المالية .

3/3 فروض المحاسبة .

3/4 المفاهيم النظرية (نظريات) للمحاسبة .

3/5 المبادئ الاساسية للمحاسبة .

3/1 عناصر ومغزى الاطار الفكرى للمحاسبة

Elements and Meaning of Conceptual Framework

تم التأكيد على انه ليس هناك نظرية وحيدة **Single and Unique Theory** للمحاسـبة تـم قبولها عموما عن طريق كافة المستخدمين القائمين حتى الوقت الحالى ، حيث باستقراء ادبيات المحاسبة يتضح وجود عديد من النظريات ذات النطاق المتوسط اعتمادا على مدارك المستخدمين والبيئة **Environment / Users** فمـن خـلال محاولات عديدة بذلت عن طريق تنظيمات المحاسبة عن طريق لجنة الاجراء المحاسبى **Committee on Accounting Procedure (CAP)** ، أو مجالس المبادئ المحاسبية **Accounting Principles Boards (APB)** ، او المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين **American Institute of CPA (AICPA)**، بالاضـافة الى كثير من المؤلفين فى ادبيات المحاسبة بهدف تطوير اطار عمل مفاهـيمى فكرى لنظرية المحاسبة تم تنظيم الاتفاق بين تلك المجهودات لاسيما بعـد تكويـن مجلـس معايـير المحاسـبة المالية **Financial Accounting Standards Board (FASB)** بالولايـات المتحدة فى منتصف السبعينات نحو تجمـيع وتنظـيم مـبادىء المحاسبة الاساسية داخل مجموعة مترابطة كوحدة واحدة ، حيث اصدر (FASB) الوثائق التالية بهدف وضع اطار عمل مفاهيمى للمحاسبة مع فحص شامل لكافة عناصر ذلك الاطار : -

A) الاستنتاجات الاختبارية لاهداف القوائم المالية لمنشآت الاعمال فى عام 1976.

B) نطاق ومضامين مشروع اطار العمل الفكرى عام 1976 .

C) اطار العمل الفكرى للمحاسبة والتقرير المالى الذى يتضمن عناصر القوائم المالية وقياسها عام 1976 .

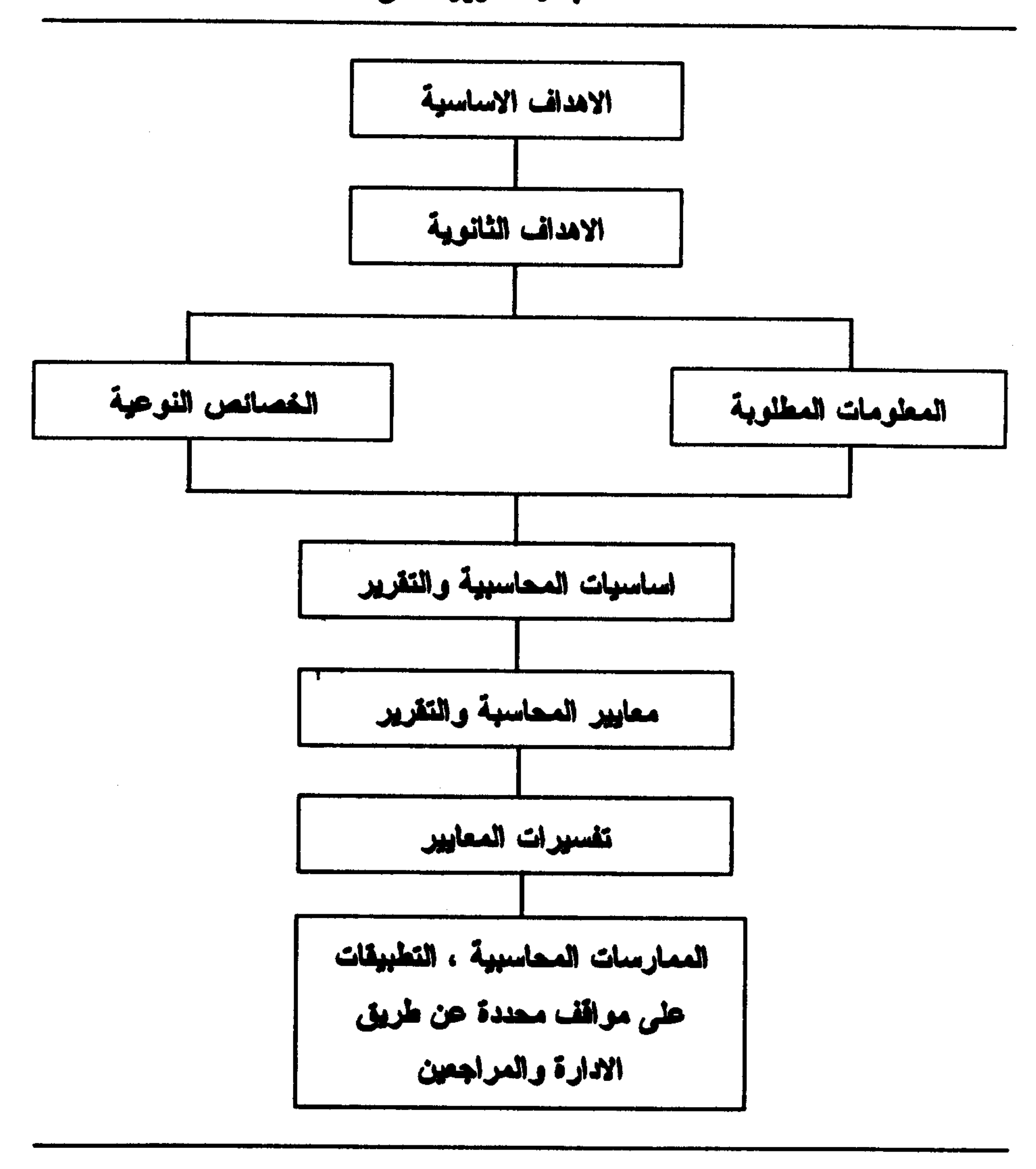
ومن خلال فحص الشكل البيانى رقم (3/1) سوف تتضح الاهداف الاساسية والثانوية التى تقع فى المستويات الثانية من الشكل الهرمى المتسلسل الذى يعتبر بمثابة الخطوة الاولى الهامة لتطوير باقى عناصر اطار العمل الفكرى ، وفى اسفل تلك الاهداف توجد الخصائص الوصفية التى يتعين الوفاء بها والمعلومات المطلوبة فى صورة عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية . وفى المستوى الرابع من ذلك الشكل الهرمى التسلسل يتضح وجود اساسيات المحاسبة والتقرير ، حيث يتم تحديد تعريفات الاصول والالتزامات ورأس المال والارباح والايرادات والمصروفات واسس التقييم فى المحاسبة ، بعد ذلك فى المستويات الخامسة والسادسة يتم اظهار معايير المحاسبة والتقرير وتفسيرات تلك المعايير والتى تستخدم كمرشد فى الممارسة المحاسبية ، واخيرا فان الممارسات المحاسبية وكافة التطبيقات المرتبطة بمواقف معينة عن طريق الادارة والمراجعين تعمل كوسائل نهائية لتحقيق اهداف المحاسبة .

ان مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قد عرف ووصف مشروع ذلك الاطار المفاهيمى على النحو التالى : -

" أن الاطار الفكرى يعتبر بمثابة دستور ونظام مترابط من الاهداف والاساسيات المترابطة والمتداخلة التى يمكن ان تؤدى الى معايير متسقة ، والتى تصف طبيعة ووظيفة وحدود. المحاسبة المالية والقوائم المالية ، ان تلك الاهداف تحدد اغراض وغايات المحاسبة ، اما الاساسيات فهى تمثل المفاهيم القائمة وراء المحاسبة التى ترشد عمليه اختيار المعاملات والاحداث والظروف التى يتم المحاسبة عنها والاهداف بها وقياسها ووسائل تلخيصها وتوصيلها الى الاطراف المعينة ، ان مفاهيم ذلك النوع تعتبر الأساس التى فى ضوئها تتدفق مفاهيم اخرى منها كما ان الاحالة المتكررة لها سوف تكون ضرورية عند وضع وتفسير وتصنيف معايير المحاسبة والتقرير المالى " .

شكل رقم (3/1)

التسلسل الهرمى للعناصر المكونة لاطار العمل الفكرى للمحاسبة والتقرير المالى



ان إطـــار العمـــل المفاهيمى والفكرى سوف يتم تحديده على انه يستهدف منه ان يعمل كدستور لعملية وضع المعايير .

وكمـــا ســـبق ذكره فان الوظيفة الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة المالية تتمثل فى اصدار ايضاحات عن المفاهيم والمعايير .

فمـــن ناحـــية يستهدف من ايضاحات مفاهيم المحاسبة المالية (SFACs) وضـــع الاهـــداف والمفاهيم التى يستخدمها مجلس معايير المحاسبة المالية فى تطويـــر معايـــير المحاسبة والتقرير المالى ، ومن ناحية أخرى فان ايضاحات معايـــير المحاسبة المالية (SFASs) سوف تساعد فى تطوير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) .

ان مشـــروعات الاطـــار الفكـــرى لن يستهدف منها تطوير حلول خاصة بقضـــايا محددة فى التقرير المالى ، إنما هى تعمل على تطوير معايير لترشيد القرارات المتعاقبة للمجلس على قضايا فنية محددة .

ان الغـــرض مـــن مجموعة ايضاحات مفاهيم المحاسبة المالية يتمثل فى وضـــع الاهـــداف والاساســـيات الـــتى سوف تتأسس عليها معايير المحاسبة والـــتقرير المالى ، وبخلاف ايضاح معايير المحاسبة المالية فان ايضاح مفاهيم المحاســـبة المالـــية لـــن تضـــع مبادئ محاسبة مقبولة بصفة عامة ، حيث ان المجلـــس قـــد حـــدد بوضـــوح انه بالرغم من أن الايضاحات الفردية لمفاهيم المحاســـبة المالـــية قد يتم اصدارها بشكل متسلسل ، فانها سوف تشكل مفاهيم مـــتداخلة ومـــترابطة بشـــكل متماســـك وسوف تحتاج غالبا ان تستخدم بشكل مشترك .

لذلـــك فـــان المفاهيم تضع اساسيات المحاسبة الاساسية التى سوف تكون بمـــثابة اســـاس لـــتطوير معايـــير المحاسبة والتقرير المالى ، ولذلك فإن هذه

المفاهيم تعتبر بمثابة الاساس والارض التى عليها يمكن خلق الهيكل الاعلى للمعايير .

ان مجلس معايير المحاسبة المالية قد أصدر حتى نهاية ديسمبر 1985 خمس ايضاحات للمفاهيم (SFACs) ، بالاضافة الى عدد 88 ايضاحات للمعايير (SFASs) ، بجانب عدد (39) تفسيرات للايضاحات ، بالاضافة لذلك فقد اصدرت مذكرات للمناقشة D.M عن التقرير عن تدفقات الاموال Reporting Funds Flows ، والسيولة والمرونة المالية Liquidity and Financial Flexibility فى ديسمبر عام 1980 ، بالاضافة الى اصدار مذكرات للمناقشة عن التقرير عن الدخل Reporting Income والتدفقات النقدية والمركز المالى لمنشآت الأعمال Cash flows and Financial Position of Business Enterprises ، كما تم اصدار اكثر من مذكرة للمناقشة عن عناصر والقوائم المالية وقياسها Elements of Financial Statements and their Measurement، بالاضافة الى التقرير عن الارباح Reporting Earnings ، كما صدر ايضا مذكرة للمناقشة عن الاعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشأت الاعمال Reporting and Measurement فى القوائم المالية لمنشآت الاعمال ، حيث كان اخر تاريخ لتلقى التعليقات عن مذكرات المناقشة هذه فى 28 ابريل عام 1984 ، وبعد ان تم تعديل مذكرات المناقشة تم اصدار نموذج ايضاحات مفاهيم المحاسبة رقم (5) فى ديسمبر 1984 .

وكما سبق الذكر فانه حتى الوقت الحالى ليست هناك نظرية محاسبة واحدة شاملة ، وانما توجد نظريات عديدة للمحاسبة ، وتختلف تلك النظريات فى تحديد من هم مستخدمى المعلومات المحاسبية ، وطبيعة البيئة المفترضة عن طريق

مستخدمى ومعدى البيانات المحاسبية ، وتحديد ما الذى يشكل استخدام البيانات المحاسبية ، ان كافة تلك الامور توفر اطار مرجعى او هيكل عام لنظرية المحاسبة ، ان نوع الاطار المستخدم لتكوين نظرية للمحاسبة قد يكون رسميا كما هو فى المدخل النظرى البديهى **Axiomatic Approach** للنظرية ، او قد يكون ضمنى كما هو فى المدخل العملى البراجماتى والاخلاقى **Pragmatic and Ethical Approach** ، فعلى الرغم من تعدد مداخل تكوين نظرية المحاسبة والاختلاف القائم بينها حول استخدامات البيانات المحاسبية فان جميع تلك النظريات او المداخل سواء اكانت معيارية او وصفية وسواء اكانت تقليدية ام حديثة تهدف الى تقديم اطار مرجعى **Frame of Reference** او هيكل لنظرية المحاسبة **Structure of Theory** .

1- ومع ان عناصر هيكل نظرية المحاسبة تختلف باختلاف طرق البحث المستخدمة او اختلاف الفروض المعتمدة ، الا ان هناك اجماع فى ادبيات المحاسبة وفى الممارسة العلمية حول سيادة بعض العناصر باعتبارها تعد جوهرية فى اى نظرية للمحاسبة .

وجدير بالذكر فان كل عنصر يشتق من العنصر السابق له ، ولعل اكثر جانب هام فى اى دراسة بحثية يتمثل فى عملية تكوين الاهداف ، حيث ان نظرية المحاسبة يمكن ان تكون عملية فقط اذا تم عملها فى اطار يمكن ان يفى بأهداف المحاسبة ، وتلك العناصر المكونة لهيكل نظرية المحاسبة والتى تحكم تطوير أساليبها واجراءاتها تتمثل فى العناصر التالية :-

1- اهداف المحاسبة والقوائم المالية **Objectives**

2- الفروض البيئية Environmental Postulates

ان الفروض المحاسبية هى ايضاحات ذاتية الاثبات Self Evident Statements أو بديهيات تعرض البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية التى يجب ان تعمل خلالها المحاسبة ، ويطلق عليها ايضا الافتراضات الاساسية Basic Assumptions ، وهى تشتق من الاهداف المحددة .

3- المفاهيم النظرية Theoretical Concepts

ان المفاهيم النظرية للمحاسبة هى ايضا ايضاحات ذاتية الاثبات Self Evident Statements أو بديهيات Axioms تعرض طبيعة الوحدات المحاسبية التى تعمل فى ظل اقتصاد حر يتميز بالملكية الخاصة .

4- المبادئ Principles

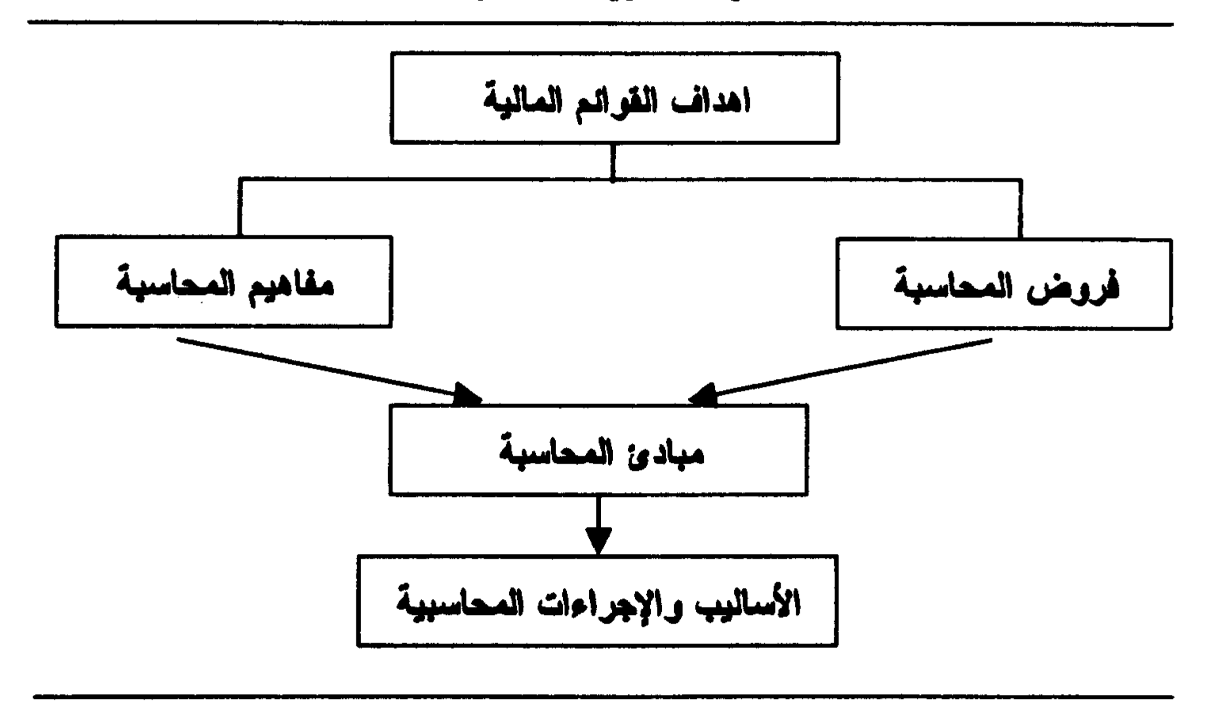
ان المبادئ المحاسبة هى عبارة عن قواعد قرارية عامة مشتقة من كل من الاهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والتى تحكم تطوير الاساليب المحاسبة ، وهى يطلق عليها ايضا الملامح الاساسية للمحاسبة المالية Basic Features of Financial Accounting

5- الاساليب Techniques

ان الأساليب المحاسبية هى قواعد محددة مشتقة من المبادئ المحاسبية للمحاسبة عن معاملات واحداث محددة تواجهها الوحدة المحاسبية .

ويمكن تمثيل الترتيب الهرمى لعلاقة هيكل نظرية المحاسبة فيما بينها من خلال الشكل البيانى رقم (3/2) : -

شكل رقم (3/2)
الترتيب الهرمى لعناصر
هيكل نظرية المحاسبة



3/2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

Qualitative Characteristics of Accounting Information

يتشـــابه الاطار النظرى مع الدستور فهو يمثلا نظاما متكاملا من الاهداف والاســـس المـــترابطة الـــتى يمكـــن ان تـــؤدى الـــى معايير محاسبية متسقة Consistent ، والـــتى تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية .

ولا شك ان وجود الاطار النظرى للمحاسبة ضرورى للاسباب الآتية :-

1- حـــتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ، يجب ان تستند فى وضعها الـــى هـــيكل ثابت من المفاهيم والاهداف ، فوضع اطار نظرى دقيق للمفاهيم والاهـــداف ســـوف يمكن من اصدار معايير اكثر نفعا واتساقا فى المستقبل ،

فطالما انه يتم بناء المعايير والقواعد المحاسبية على نفس الاساس فانها ستكون متسقة مع بعضها البعض ، وسوف يساعد هذا الاطار على زيادة فهم المستخدمين للقوائم المالية وثقتهم فى عملية التقرير المالى ، كما سيؤدى لزيادة امكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات .

2- انه يمكن من حل المشاكل المستجدة بصورة اكثر سرعة بمجرد الرجوع الى هذا الاطار النظرى الثابت ، ومن امثلة المشاكل المستجدة ادوات المديونية الجديدة التى قامت الشركة باصدارها فى بداية الثمانينيات كاستجابة لارتفاع اسعار الفائدة ومعدلات التضخم مثل السندات العقارية المشاركة فى الملكية **Shared Appreciation Mortgages** (وهى ديون يحصل المقرض فيها على حصة فى الملكية) ، السندات ذات العائد الصغرى **Zero Coupon Bonds** (وهى سندات يتم اصدارها بخصم اصدار كبير وبدون معول فائدة محددة) ، السندات المردودة بسلع **Commodity - Beached Bonds** (وهى السندات التى يمكن ردها فى شكل سلع) .

وعلى الرغم من ان هناك العديد من المنظمات واللجان والافراد ممن قاموا بوضع ونشر اطار نظرى خاص بكل منهم ، فانه لا يوجد اطار وحيد متعارف عليه على نطاق واسع يعتمد عليه فى الممارسة ، وربما كانت اكثر هذه المحاولات نجاحا قائمة مجلس معايير المحاسبة رقم 4 بعنوان المفاهيم الاساسية والمبادئ المحاسبية التى تشكل اساس القوائم المالية لمنشآت الاعمال والتى قامت بوصف الممارسة الحالية ولكنها لم تقم بتوصيف ما يجب ان تكون عليه الممارسة ، واعترافا من الحاجة لوجود اطار نظرى متعارف عليه فقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** سنة 1976 باصدار مذكرة

مناقشـــة مـــن ثلاث اجزاء بعنوان الاطار النظرى للمحاسبة المالية والتقرير المـــالى : عناصـــر القوائـــم المالية وقياسها ، حيث قامت هذه المذكرة بتحديد القضـــايا الاساســـية التى يجب تناولها عند وضع الاطار النظرى الذى سيمثل اســـاس وضـــع المعايـــير المحاسبية وحل جوانب الخلاف فى عملية التقرير المـــالى، ومـــنذ اصدار هذه المذكرة قام المجلس باصدار خمسة قوائم بمفاهيم المحاسبة المالية المرتبطة بالتقرير المالى لمنشآت الاعمال وهى :

1- البيان رقم 1 (SFAC No -1) بعنوان اهداف التقرير المالى لمنشآت الاعمال، والتى تعرض اهداف المحاسبة والغرض منها .

2- البـــيان رقم 2 (SFAC No - 2) بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتى تتعرض للخصائص التى تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة.

3- البـــيان رقـــم 3 (SFAC No - 3) بعنوان عناصر القوائم المالية لمنشآت الاعمال، والـــتى تقـــدم تعريفات للبنود التى تتضمنها القوائم المالية مثل الاصول ، والالتزامات ، الايرادات ، المصروفات .

4- البـــيان رقم 4 (SFAC No - 4) بعنوان الاعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشـــآت الاعمـــال ، والـــتى قامت بوضع اربعة معايير اساسية للاعتراف والقـــياس وبعـــض الارشادات حول نوعية المعلومات التى يلزم ان تتضمنها القوائم المالية ومتى يتم ذلك .

5- البيان رقم 6 (SFAC No - 6) بعنوان عناصر القوائم المالية والتى حلت محل القائمـــة رقـــم 3 السابقة ، حيث قامت بتوسيع نطاق تطبيقها لتشمل المنظمات غير الهادفة للربح .

ويقـدم الشـكل الايضاحى رقم (3/3) عرضا لذلك الإطار النظرى ، حيث يخـتص المستوى الاول بتحديد اهداف المحاسبة والتى تمثل حجر الزاوية فى الاطـار النظرى ، فى حين يعرض المستوى الثانى الخصائص النوعية والتى تجعـل المعلومات المحاسبية مفيدة والتعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية (الاصـول ، والالتزامات . . الخ) ، ويوضح المستوى الثالث والاخير مفاهيم الاعـتراف و القياس ، التى يستخدمها المحاسبون عند وضع وتطبيق المعايير المحاسـبية ، والـتى تتضمن استخدام الافتراضات والمبادئ والمحددات التى تصف بيئة التقرير المالى الحالية .

المستوى الاول : الاهداف الاساسية First Level : Basic Objectives

تهدف عملية التقرير المالى الى توفير معلومات يجب أن :-

a) تكـون مفـيدة لمـن يتخذون قرارات الاستثمار والائتمان ومن يتفهمون الانشطة التجارية والاقتصادية بشكل مناسب .

b) تكـون مفـيدة للمسـتثمرين والدائنيـن الحاليين والمرتقبين وغيرهم من المسـتخدمين عـند تقديـر مقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية .

c) تـتعلق بالموارد الاقتصادية والمطالبات على هذه الموارد والتغييرات فى كـل منهما ، وعلى ذلك فان الاهداف تبدأ بنظرة واسعة للمعلومات المفيدة لقـرارات المستثمرين والدائنين ، وعندئذ تضيق هذه النظرة لتقتصر على اهتمام المستثمرين والدائنين بالمتحصلات النقدية المتوقعة من استثماراتهم او قروضـهم فـى منشآت الاعمال ، واخيرا تركز الاهداف على القوائم

المالــية الــتى توفــر معلومات مفيدة فى تقدير التدفقات النقدية المحتملة لمنشآت الاعمال والتى تشكل اساس التدفقات النقدية للمستثمرين والدائنين.

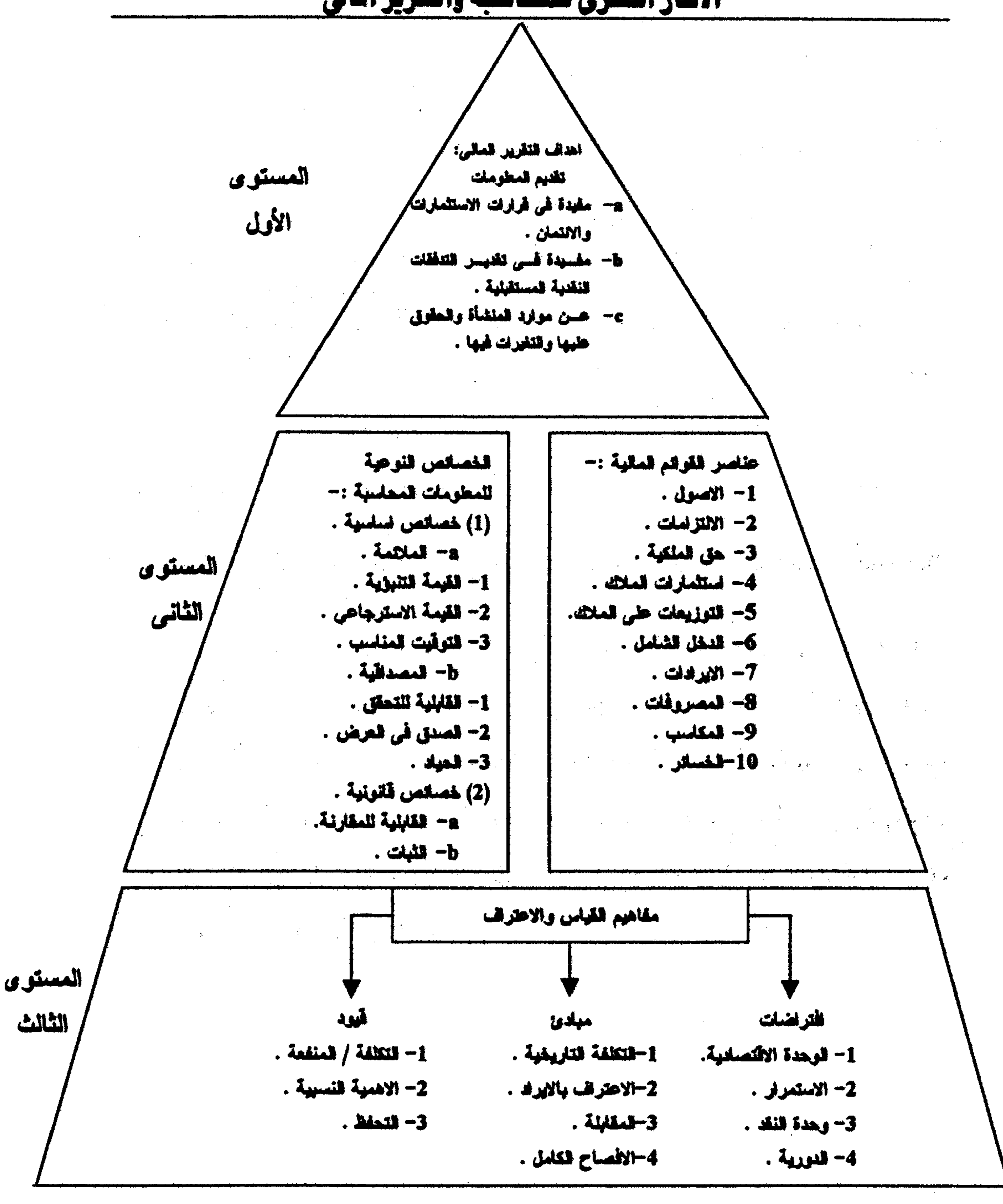
وعــند تقديم معلومات لمستخدمى القوائم المالية تعتمد مهنة المحاسبة على القوائــم المالية ذات الغرض العام التى تتجه الى توفير المعلومات الاكثر افادة للجماعــات المختلفة من المستخدمين باقل تكلفة ممكنة ، وتستند هذه الاهداف علــى ان المســتخدم يحتاج لقدر ملائم من المعرفة بجوانب الاعمال التجارية والمحاسبة المالية حتى يتمكن من فهم المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية ، وتعد هذه النقطة هامة لانها تعنى انه عند اعداد القوائم المالية يمكن للمحاسبين افــتراض وجــود مســتوى ملائــم من التأهيل والكفاية Competence لدى المستخدم حيث ان لذلك اثر هام على طريقة ومدى التقرير عن المعلومات .

المستوى الثانى : مفاهيم اساسية Second Level: Fundamental Concepts

يخــتص المستوى الاول باهداف المحاسبة والغرض منها فى حين يختص المســتوى الثالــث بمناقشــة طــرق تحقيق هذه الاهداف ، وفيما بين هذين المســتويين فانـــه يلــزم تقديــم بعض المفاهيم النظرية الأساسية التى توضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعناصر القوائم المالية ، حيث تشكل هــذه المفاهيم الاساسية حلقة الوصل بين سبب Why (الاهداف) وكيفية How (الاعتراف والقياس) فى المحاسبة .

الشكل (3/3)

الاطار النظرى للمحاسبة والتقرير المالي



الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

Qualitative Characteristics of Accounting Information

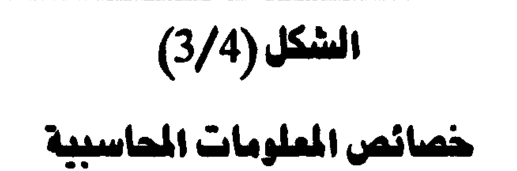
كـيف يمكن ان يتم التقرير عما اذا كانت المعلومات التى توفرها التقارير المالـية يلزم ان تستند الى التكلفة التاريخية او الى القيمة الجارية ؟ ، وكيف يمكـن ان يتم تحديد ما اذا كانت الشركات المندمجة يلزم التقرير عنها بصورة مجمعة فى تقرير واحد ام تعتبر شركات منفصلة لاغراض التقرير المالى ؟ .

لكـى يتم اختيار الطريقة المحاسبية المقبولة ومقدار ونوع المعلومات التى يتم الافصـاح عـنها والصيغة التى يتم عرض المعلومات بها ، فانه يلزم دائما تحديد الـبديل الـذى يقدم اكثر المعلومات افادة لاغراض اتخاذ القرار ، وقد حدد مجلس معايـير المحاسـبة المالية فى قائمة المفاهيم رقم 2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسـبية والتى تفرق بين المعلومات الافضل (الاكثر افادة) والمعلومات الادنى (الاقـل افادة) لاغراض اتخاذ القرار ، وعلاوة على ذلك، فقد وضع **FASB** عدة محـددات (هـى الـتكلفة/المنفعة ، الاهمية النسبية) كجزء من الاطار النظرى ، ويمكن عرض هذه الخصائص بصورة متدرجة كما يوضحها الشكل رقم (3/4).

متخذوا القرار والقابلية للفهم Decision Makers and Understandability

يخـتلف مـتخذوا القرار بدرجة كبيرة فى انواع القرارات التى يتخذونها واسـاليب اتخاذ القرارات التى يستخدمونها ، وفى المعلومات المتاحة لديهم او الـتى يمكنهم الحصول عليها من مصادر اخرى وفى قدرتهم على تشغيل هذه المعلومـات ، وحـتى تكـون المعلومات مفيدة فانه يلزم ايجاد حلقة ربط بين هـؤلاء المستخدمين والقرارات التى يتخذونها ، وتتمثل هذه الحلقة فى القابلية للفهـم **Understandability** وهـى احـدى خصائص المعلومات التى تسمح

للمســـتخدمين الذين لديهم قدر معقول من الدراية المحاسبية بادراك مغزى تلك المعلومـــات الـــتى تســـمح للمســـتخدمين الذين لديهم قدر معقول من الدراية المحاسبية بفهم مغزى تلك المعلومات .



الشكل (3/4)

خصائص المعلومات المحاسبية

مستخدموا معلومات المحاسبية: متخذوا القرار وخصائصهم

محددات: التكلفة ، المنفعة — الاهمية النسبية — قيد حاكم — اساس الاعتراف

خصائص متعلقة بالمستخدم: القابلية للفهم

معيار حاكم: منفعة للقرار

خصائص اساسية: المصداقية ↔ الملاءمة

مكونات الخصائص الأسياسية: الصدق فى العرض — الحياد — القابلية للتحقق — التوقيت المناسب — القيمة الاسترجاعية — القيمة التنبؤية

خصائص ثانوية: الثبات — القابلية للمقارنة

الخصائص الاساسية : الملائمة والمصداقية

Primary Qualities: Relevance and Reliability

أشـــار المجلـــس الى ان الملائمة والمصداقية هما الخاصيتان الاساسيتان اللـــتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار ، فكما ورد فى قائمة مفاهـــيم FASB رقـــم 2 فإن الخواص التى تفرق المعلومات الافضل (الاكثر افـــادة) عـــن المعلومـــات الادنى (الاقل افادة) هما الملائمة والمصداقية – مع بعض الخواص الاخرى المتفرغة منهما.

1- الملاءمة Relevance

لكى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم ان تكون مؤثرة فى القرار ، فـــاذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة على القرار ، فانها تكون غير ملاءمة لهـــذا القرار ، وتساعد المعلومات الملاءمة المستخدمين لها على عمل تنبؤات عـــن نـــتائج الاحداث السابقة والحالية والمستقبلية (القيمة التنبوية للمعلومات) Predictive Value ، وعلى تأكيد او تصحيح توقعات سابقة (القيمة الاسترجاعية للمعلومات) Feedback Value ، على سبيل المثال ، عندما تقوم إحدى الشركات باصـــدار تقريـــر مـــالى فترى Interim ، فان المعلومات التى تتضمنها تعتبر ملاءمـــة لأنها توفر أساس للتنبؤ بالدخل السنوى ، كما تقدم تغذية عكسية عن الاداء السابق .

وعلـــى ذلـــك ، فانه لتكون المعلومات ملاءمة فانها يجب ان تكون متاحة لمتخذى القرار قبل ان تفقد قدرتها على التأثير فى قراراتهم (التوقيت المناسب) Timeliness . فـــاذا تأخـــر تقرير الشركة عن نتائجها الفترية لمدة ستة شهور بعد نهاية هذه الفترة ، فان المعلومات ستكون اقل افادة لاغراض اتخاذ القرار،

فلكى تكون المعلومات ملاءمة يجب ان تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية وان يتم تقديمها فى الوقت المناسب .

2- المصداقية Reliability

تتسـم المعلومـات المحاسبية بالمصداقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة ، وهى تعتبر خاصية ضرورية لهؤلاء الافراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت او الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلى للمعلومات .

ولكـى تتسـم المعلومات المحاسبية بالمصداقية يجب ان تتوافر بها ثلاثة خصائص فرعية اساسية هى : القابلية للتحقق ، الصدق فى العرض ، الحياد .

3- القابلية للتحقيق Verifiability

يـتحقق هـذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الافـراد القائميـن بالقياس ، والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وذلك كأن يصـل عـدد مـن المراجعين المستقلين الى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية ، فاذا وصلت اطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس الى نـتائج مخـتلفة ، فـان القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقيق منها ولا يمكن للمراجعين إيداء الرأى فيها .

4- الصدق فى العرض Representational Faithfulness

يعنى هذا المفهوم ضرورة وجود مطابقة او اتفاق بين الارقام والاوصاف Descriptions المحاسبية من ناحية والموارد والاحداث التى تتجه هذه الارقام والاوصـاف لعرضها من ناحية اخرى ، بمعنى اخر هل تمثل الارقام ماحدث بـالفعل ؟ ، فعندما تبين القوائم المالية لشركة مبيعات قدرها مليون دولار فى

حيــن ان المبــيعات الفعلية 800 الف دولار فقط ، فان هذه القوائم تكون غير صادقة فى العرض .

5- الحياد Neutrality

يعــنى هــذا المفهوم انه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل احــدى الجماعــات المستفيدة بها على الاخرى ، حيث ان المعلومات الحقيقية والصــادقة يجب ان تكون محل الاهتمام الاول ، على سبيل المثال ، لا يمكن للمحاسبين السماح لشركة معينة بان تخفى المعلومات المتعلقة بالقضايا العديدة المرفوعة عليها بسبب حادث تسرب غاز سام فى المدينة فى مجرد ملاحظات مختصرة على القوائم المالية رغم ان مثل هذا الافصاح قد يكون شديد الضرر للشركة .

وقد تعرض مفهوم الحياد فى عملية وضع المعايير المحاسبية لهجوم متزايد ، حيــث اعلن البعض انه لا يجب اصدار المعايير اذا كانت ستؤدى لاثار اقتصادية غــير مرغوبة على صناعة او شركة معينة ، إلا أن ذلك الرأى قد يكون منتقدا ، فالمعايــير يجــب ان تكون خالية من التحيز والا لن يكون هناك قوائم مالية يمكن الاعــتماد علــيها ، وبدون الثقة فى القوائم المالية لن يستخدم الافراد والمعلومات الــتى تتضــمنها ، ويمكن تشبيه النقطة السابقة بمباريات الملاكمة والمصارعة فى الولايــات المتحدة ، حيث يقوم العديد من الأفراد بالمراهنة على مباريات للملاكمة حيــث يفترض ان نتائج مسابقاتها غير ثابتة ، فى حين لا يقوم اى فرد بالمراهنة علــى مباريات المصارعة لان الجمهور يفترض ان نتائج مبارياتها محددة مسبقا وربمــا متحــيزة ، فاذا كانت المعلومات المحاسبية متحيزة ، فسوف يفقد الجمهور الثقة فى المعلومات ويتوقف عن استخدامها .

خصائص ثانوية : القابلية للمقارنة والثبات

Secondary Qualities: Comparability and Consistency

تكــون المعلومــات الخاصــة بمنشاة معينة اكثر افادة اذا امكن مقارنتها بمعلومــات مماثلة عن منشاة اخرى (القابلية للمقارنة) ، وبمعلومات مماثلة عن نفس المنشاة فى فترات اخرى (الثبات) .

1- القابلية للمقارنة Comparability

تعتــبر المعلومــات الــتى تــم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة فى المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة ، حيث تمكن صفة القابلية للمقارنة المستخدمين مــن تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الاساسية فى الظواهر الاقتصادية طالما انــه لــم يتم اختفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة ، على سـبيل المــثال ، اذا قامــت إحدى الشركات باعداد معلوماتها على اسا التكلفة التاريخية فى حين تستخدم شركة ثانية التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للاســعار ، فســوف يكــون من الصعب جدا المقارنة بين الشركتين لتقييم كل مــنهما ، ان قــرارات تخصــيص الموارد تتضمن عمليات تقييم البدائل ، ولا يمكن إجراء تقييم دقيق للبدائل الا اذا كانت هناك معلومات قابلية للمقارنة .

2- الثبــات Consistency

عندما تطبق وحدة محاسبية نفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فــترة لاخرى ، فنها تعتبر ثابتة فى استخدامها للمعايير المحاسبية ، و لا يعنى ذلــك ان الشركات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة لاخرى ، حيث يمكن للشركات تغيير الطرق المحاسبية التى تستخدمها وذلك فى الحالات التى يثبــت فــيها ان الطريقة الجديدة تعد افضل من القديمة ، وفى هذه الحالة فانه

يلــزم الافصاح عن طبيعة واثر هذا التغير المحاسبى ومبرر اجرائه وذلك فى القوائم المالية الخاصة بالفترة التى حدث فيها التغير .

وعــند حدوث تغير فى المبادئ المحاسبية المستخدمة ، يجب ان يشير اليه المــراجع فــى فقرة توضيحية بتقرير المراجعة ، حيث تقوم هذه الفقرة بتحديد طبــيعة التغــير وارشاد القارئ الى الملاحظة الواردة على القوائم المالية التى قامت بمناقشة هذا التغير بالتفصيل .

وبصفة عامة ، فان التقارير المحاسبية لاية سنة تكون مفيدة فى حد ذاتها، ولكــنها تكــون اكــثر افادة اذا امكن مقارنتها مع تقارير شركات اخرى ومع الــتقارير السابقة لنفس الشركة ، على سبيل المثال ، اذا كانت إحدى الشركات هى الشركة الوحيدة التى تقوم باعداد تقارير فترية ، فان معلوماتها ستكون اقل فــائدة لان المســتخدم لا يمكــنه ربطها بالتقارير الفترية لأية شركة اخرى ، بمعنى انه لا توجد قابلية للمقارنة ، ونفس الشيء اذا تغيرت الطرق المحاسبية الــتى تســتخدمها الشــركة فى اعداد تقاريرها الفترية من فترة لاخرى ، فان المعلومــات ســتكون اقل فائدة لان المستخدم لا يمكنه ربطها بالتقارير الفترية السابقة ، بمعنى افتقادها خاصية الثبات .

العناصر الاساسية للقوائم المالية Basic Elements

مــن الجوانب الهامة لوضع اى هيكل نظرى هى ارساء تعريفات لعناصر هــذا الهــيكل ، وفى الوقت الحاضر تستخدم المحاسبة العديد من المصطلحات ذات المعــانى الخاصة والمحددة وهى المصطلحات التى تمثل لغة الاعمال او المحاسبة .

ومـــن امثلة هذه المصطلحات الاصل فهل هو الشيء الذى نملكه ؟ ، واذا كـــان كذلك ، فهل يمكن القول بان اى اصل مستأجر Leased لا يمكن اظهاره فـــى الميزانية ؟ ، ام هو الشيء الذى لدينا حق استخدامه ، او الشيء الذى له قـيمة والـــذى تســـتخدمه المنشأة فى توليد الايراد ؟ ، واذا كان الأمر كذلك ، فلمـــاذا لا تعتبر إدارة المنشأة ضمن الاصول ؟ ، من كل ذلك ، يبدو ضروريا وضـــع تعـــريفات محـــددة لعناصر المحاسبة ، وقد قامت نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية FASB رقم 6 فى المفاهيم (SFAC No. 6) بتعريف عشرة من العناصـــر التى تتعلق بصورة مباشرة بقياس الاداء والحالة المالية للمنشأة على النحو التالى :-

1- الاصول Assets

هـــى مـــنافع اقتصادية محتملة فى المستقبل قامت شركة معينة بالحصول عليها او التحكم فيها Obtained or Controlled نتيجة صفقات او إحداث سابقة.

2- الالتزامات Liabilities

هـــى تضـــحيات محتملة فى المستقبل بمنافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالـــية لشـــركة معيـــنة بـــتحويل اصول او تقديم خدمات لوحدات اخرى فى المستقبل نتيجة لصفقات او احداث سابقة .

3- حق الملكية Equity

وهـــو الحـــق المتـــبقى Residual علـــى اصـــول وحدة معينة بعد طرح التزاماتها ، وفى منشآت الاعمال يتمثل ذلك الحق فى حقوق الملاك .

4- استثمارات الملاك Investment by Owners

هـــى الـــزيادة فـــى صافى اصول منشأة معينة الناتجة عن تحويلات اليها لشـــىء مـــا ذى قيمة من وحدات اخرى وذلك للحصول على او زيادة حقوق ملكـــية فـــى تلك المنشأة ، وعادة ما تكون استثمارات الملاك فى شكل اصول مقدمة ، ولكنها تتضمن ايضا خدمات مقدمة او تسوية او تحويل التزامات على المنشأة .

5- التوزيعات على الملاك Distribution to Owner

هـــى الانخفـــاض فـــى صافى اصول منشأة معينة الناتج عن قيام المنشأة بـــتحويل اصـــول او تقديم خدمات او التحمل بالتزامات تجاه ملاكها ، وتؤدى التوزيعات على الملاك الى تخفيض حقوق الملكية بالمنشأة .

6- الدخل الشامل Comprehensive Income

هـــو التغـــير فـــى حقوق الملكية (صافى اصول) منشأة خلال فترة معينة نتـــيجة لصفقات واحداث وظروف اخرى من مصادر غير مرتبطة بالملكية ، فهـــى تتضـــمن كل التغيرات فى حق الملكية خلال الفترة باستثناء تلك الناتجة عن استثمارات الملاك والتوزيعات عليهم .

7- الايرادات Revenues

هـــى تدفقات داخلة او اى زيادات اخرى فى اصول منشأة معينة او تسوية لالـــتزاماتها (او مزيجا منهما) خلال فترة زمنية معينة ، وذلك نتيجة لتسليم او انـــتاج سلع او تقديم خدمات او أية انشطة اخرى مما يشكل العمليات الاساسية المستمرة للشركة .

8- المصروفات Expenses

هى تدفقات خارجة او اى استخدام لاصول Using up او تحمل بالتزامات (او مزيج منهما) خلال فترة زمنية معينة ، وذلك نتيجة تسليم او انتاج سلع او تقديـم خدمـات او القـيام بايـة انشطة اخرى مما يشكل العمليات الاساسية المستمرة للشركة .

9- المكاسب Gains

هى الزيادة فى حقوق الملكية (صافى الاصول) نتيجة لصفقات عرضية او طارئـة لوحـدة محاسبية معينة وكل الصفقات ، الاحداث والظروف الاخرى المؤثـرة علـى المنشـأة خـلال فترة زمنية معينة ، باستثناء تلك الناتجة عن الايرادات من استثمارات الملاك .

10- الخسائر losses

هـى الانخفـاض فـى حقـوق الملكية (صافى الاصول) نتيجة لصفقات عرضـية او طارئـة لوحـدة محاسـبية معيـنة ولكل صفقات ، والاحداث والظـروف الاخرى المؤثرة على الوحدة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات او التوزيعات على الملاك .

وغـنى عن البيان فإن هناك نقطتان هامتان يلزم الاشارة اليهما فيما يتعلق بهذه التعريفات :-

A- ان مصطلح الدخل الشامل يمثل مفهوما ، فالدخل الشامل اكثر اتساعا مـن الفكـرة التقلـيدية عن صافى الدخل ، فبناء على تعريف FASB له فانه يشـمل صـافى الدخـل وكـل التغيرات الاخرى فى حقوق الملكية باستثناء اسـتثمارات المـلاك والـتوزيعات عليهم ، على سبيل المثال ، فان تعديلات الفـترات السـابقة (وهـى صفقات تتعلق بفترات سابقة مثل عمليات تصحيح

الاخطاء) التى تستبعد حاليا من صافى الدخل ، قد تدرج تحت الدخل الشامل ، وعلـــى ذلك ، فان مفهوم الدخل الشامل متسع جدا ويعطى FASB المرونة فى تعريف بعض مكوناته الوسيطة .

B- يصـــنف FASB هـــذه العناصــــر فـــى مجموعتين منفصلتين ، تضم المجموعة الاول ثلاثة عناصر هى :- الاصول ، والالتزامات ، حقوق الملكية، وهـــى تصف مقدار الموارد والمطالبات الواردة عليها فى لحظة زمنية معينة Moment in Time ، فـــى حيـــن تصف العناصر السبعة الاخرى الصفقات والاحداث والظروف التى تؤثر على المنشأة خلال فترة من الزمن Period of Time ، وتتغـــير عناصر المجموعة الاولى بواسطة عناصر المجموعة الثانية وبالاثـــر المجمـــع لتغيراتها فى لحظة زمنية معينة ، ويطلق على هذا التفاعل الترابط Articulation بمعنى ان الارقام الاساسية فى قائمة معينة تتقابل مع الارصدة الاخرى .

المستوى الثالث : مفاهيم الاعتراف والقياس

The Third Level: Recognition and Measurement Concepts

لقـــد اصدر FASB قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 5 بعنوان الاعتراف والقـــياس فـــى القوائـــم المالية لمنشآت الاعمال ، وبصفة عامة لا تنادى هذه القائمة باحداث تغيرات اساسية فى المحاسبة الحالية ولكنها تسمح باجراء تغير تدريجـــى ، فقـــد اشارت القائمة رقم 5 الى ان اغلب جوانب الممارسة الحالية متوافقة مع مفاهيم الاعتراف والقياس الواردة بها .

وقد اعتادت مهنة المحاسبة على استخدام هذه المفاهيم على انها ارشادات علمية ، وقد تم اختيار تقديمها باعتبارها افتراضات ومبادئ ومحددات اساسية، حيـــث تخـــدم هـــذه المفاهيم كارشادات عند الاستجابة الرشيدة لقضايا التقرير

المـــالى المثيرة للخلاف ، وقد تطورت هذه المفاهيم عبر الزمن وشكلت اساس للمبادئ المحاسبية الصادرة عن FASB والمنظمات السابقة عليه .

الافتراضات الأساسية Basic Assumptions

هناك اربعة افتراضات اساسية تشكل اساس هيكل المحاسبة المالية هى :

1- الوحدة الاقتصادية ، 2- الاستمرار ، 3- وحدة النقود ، 4- الدورية .

كمـــا ان هناك اربعة مبادئ اساسية للمحاسبة تستخدم فى تسجيل الصفقات والمعاملات هى مبدأ الايراد (او التحقق) ، مبدأ التكلفة ، مبدأ المقابلة ، مبدأ الافصاح الكامل .

وينبغى الاشارة الى ان هناك عدة محددات تمثل استثناءات او تعديل على تطبـيق تلك المبادئ الاساسية هى الاهمية النسبية ، والتحفظ (الحيطة والحذر) والثبات ، والتكلفة والمنفعة .

3/2 أهداف القوائم المالية

Objectives of Accounting and Financial Statements

تمـثل الاهــداف الاســاس التى بناء عليه يتم خلق الهيكل الاعلى لنظرية المحاســبة ، ولا شــك ان ادراك اهمية تلك الاهداف جعل مهنة المحاسبة فى الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا تبذل محاولات متعددة لتكوين اهداف القوائـم المالـية ، ان تقريـر الشركة فى عام 1975 بالمملكة المتحدة وتقرير Stamp فــى عــام 1980 بكندا عن اهداف القوائم المالية قد اشار الى ادراك اهمـية تلـك الاهداف ، كما أخذ مجلس معايير المحاسبة المالية فى الولايات المـتحدة أيضـا علــى عاتقــه اولوية مهمة تحديد الاهداف التى تم عملها فى ايضــاحات مفاهيم المحاسبة المالية رقم (7) ، وقد بذلت محاولات مبكرة عن

طريق الباحثين الفرديين ولجان ومجالس المجمع الامريكى للمحاسبين القانونين لـتحديد اهـداف الـتقارير المالية عن طريق منشآت الاعمال عن المعلومات الخاصة بالموارد الاقتصادية للمنشأة ، والالتزامات الخاصة بتلك الموارد وآثار المعاملات والاحداث والظروف التى تغير الموارد والالتزامات المرتبطة بها .

مجلس مبادئ المحاسبة The APB

تم الاشارة سابقا الى ان المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين كون لجنة عن اجراءات المحاسبة Committee on Accounting Procedure (CAP) ، وقد أشار ذلك المجلس الى Accounting Principles Board (APB) ان قسم الابحـاث المحاسبية لمجلس مبادئ المحاسبة قد تم خلقه لتحفيز إجراء أبحاث الفروض والمبادئ الاساسية للمحاسبة ، ولاحقا فان مجلس مبادئ المحاسبة قد أوصـى بـتحديد الاهـداف المحاسـبة والمفاهـيم والمبادئ الاساسية وتعدد المصـطلحات ووصـفها ، ذلـك الاقتراح ادى الى نشر قائمة مجلس مبادئ المحاسـبة رقم (4) فى عام 1970 بعنوان المفاهيم الاساسية ومبادئ المحاسبة المرتـبطة بـالقوائم المالـية لمنشـأة الاعمـال The Basic Concepts and Business Accounting Principles Underlying Financial Statements of Enterprises ، وذلك بخلاف ARS رقم (7) التى تعتبر وثيقة وصفية أساسية التى خفضت فرصها فى توفير الاطار المفاهيمى الفكرى الاول للمحاسبة حيث انـتقدت القاعدة النظرية ، ان أهداف المحاسبة المالية لمجلس مبادئ المحاسبة قـد تم تحديدها سابقا ، وهى بايجاز تضمنت هدف واحد خاص واربعة اهداف عامة بالاضافة الى سبع اهداف وظيفية .

ان الاهداف العامة للقوائم المالية تتمثل فى الاتى : –

1- توفير Provide معلومات موثوق فيها Reliable عن الاحداث والموارد والالتزامات الاقتصادية لمنشآت الاعمال من اجل : -

a) تقييم مواطن القدرة والضعف .

b) اظهار مواطن التمويل والاستثمار .

c) اظهار اساس مواردها لاغراض النمو .

2- توفير Provide معلومات موثوق فيها Reliable عن التغيرات فى صافى الموارد التى تنشأ من الأنشطة الموجهة لتحقيق أرباح منشأة الأعمال من اجل :-

a) إظهار العائد الموزع المتوقع للمستثمر .

b) إظهار قدرة منشأة الأعمال على السداد للدائنين والموردين وتوفير الوظائف للعاملين ، وسداد الضرائب وتوليد الأموال لأغراض التوسع.

c) تزويد الإدارة بالمعلومات الخاصة بالتخطيط والرقابة .

d) إظهار ربحية المنشأة طويلة الآجل .

3- توفير Provide المعلومات المالية النافعة Useful لتقدير الارباح المحتملة للمنشأة .

4- توفير Provide الاحتياجات الاخرى Other Needed من المعلومات عن التغيرات فى الموارد والالتزامات الاقتصادية .

5- الافصاح Disclosure عن المعلومات الاخرى الملائمة لاحتياجات مستخدمى القوائم المالية .

بينما تتمثل الاهداف النوعية للمحاسبة المالية فى الاتى :-

6- الملائمة Relevance

والـــتى تعـــنى اختيار المعلومات التى تساعد المستخدمين بشكل اكثر فى اتخاذ قراراتهم الاقتصادى .

7- امكانية الفهم Understandability

الـــتى توحـــى بـــان المعلومـــات المختارة لا يجب ان تكون فقط مفهومة بوضوح ، وانما يمكن ان يتم فهمها ايضا عن طريق المستخدمين .

8- امكانية التحقق Variability

التى تشير الى ان النتائج المحاسبية قد يتم تاييدها ودعمها بمقاييس حيادية Independent Measures باستخدام نفس طرق القياس .

9- الحياد Neutrality

التى توحى بان المعلومات المحاسبية يتم توجيهها تجاه الاحتياجات العامة والمشـــــتركة Common Needs للمســـتخدمين بدلا من الاحتياجات الخاصة Particular Needs لمستخدمين محددين .

10- التوقيت المناسب Timeliness

التى تشـــير الى الاعـــلام والتوصيل المبكر Early Communication للمعلومات لتجنب التأخيرات فى اتخاذ القرارات الاقتصادى .

11- امكانية المقارنة Comparability

الـــتى توحـــى بان الاختلافات يجب الا تكون نتيجة للمعالجات المحاسبية المالية المختلفة .

12- الاكتمال Completeness

التى تشير الى ان كافة المعلومات التى تفى بشكل معقول متطلبات الاهداف النوعية الاخرى التى يجب ان يتم التقرير عنها .

أما الهدف الخاص للقوائم المالية فيتمثل فى انها يجب أن تعرض بعدالة Present Fairly وبالتطابق Conformity مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP المركز المالى ونتائج الاعمال واى تغيرات فى المركز المالى .

ان ذلك الايضاح يسمح بتحديد هذا الهدف الخاص تطبيقا للمبادئ المحاسبية التى تكون مقبولة بشكل عام فى زمن اعداد القوائم المالية ، بينما تفشل الاهداف العامة فى تحديد احتياجات الملاك والدائنين للمعلومات ، فان الهدف الرئيسى ينتج عنه تقرير مالى ذو غرض عام General Purpose Financial Reporting من شأنه توفير معلومات لمستخدمين غير معروفين لديهم أهداف قرارية متعددة ، ان توفير معلومات لمجموعات محددين من المستخدمين Specific Users Groups ذوى اهداف معروفة للقرار Known Decision Objectives لم يتضح بعد انها عملية .

وينص ايضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (5) عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية الصادرة على ان القوائم المالية ذات الغرض العام General Purpose Financial Statements والتى تطبق عليها اهداف التقرير المالى ، تعتبر موجهة ناحية المصلحة العامة Common Interest للمستخدمين المتعددين المرتقبين .

وتعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام ذات جدوى فقط حيث ان مجموعات مستخدمى المعلومات المالية بصفة عامة احتياجات متماثلة ، الا ان مجموعات مستخدمى الغرض العام لا تمثل أهدافهم كافة الاغراض ، كما أن

القوائـــم المالية لا تغطى بالضرورى كافة متطلبات كافة المستخدمين على قدم المســـاواة ، عمومـــا فإن ايضاح مجلس مبادئ المحاسبة قد سمح بأن اهداف القوائم المالية يمكن أن يتم تحقيقها على الاقل جزئيا فى الوقت الحالى .

تقرير تروبلود The Trueblood Report

فى ضوء الانتقادات الموجهة للتقرير المالى للشركات وتأسيسا على أهمية الاطـــار الفكـــرى للمحاسبة وللتقرير المالى فان المجمع الامريكى للمحاسبين القانونييـــن قد كون مجموعتين للدراسة فى 1971 اولها اطلق عليها مجموعة دراســـــية عن تكوين المبادئ المحاسبية يرأسها Francis M . Wheat (أدت مقترحاتها الى تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية والتى تم مناقشتها سابقا) ، اما الاخرى فقد اطلق عليها مجموعة دراسية عن اهداف القوائم المالية وقد تم رئاســـتها عـــن طريق Robert M . Trueblood ، ان تقرير المجموعة الثانية التى اطلق عليها تقرير تروبلود قد نشر فى اكتوبر عام 1973 ، تلك اللجنة قد طلب منها دراسة اربعة اسئلة ومشاكل هى : -

1- من الذين يحتاج القوائم المالية ؟ .

2- ماهى المعلومات التى تتطلبها ؟ .

3- ماهى مقدار المعلومات المطلوبة التى يمكن ان يتم توفيرها عن طريق المحاسبين ؟ .

4- ماهو اطار العمل المطلوب لتوفير المعلومات المطلوبة ؟ .

ان اللجـــنة قد اضطلعت بتطوير اهداف القوائم المالية ، وقد تكونت اللجنة مـــن تسعة اعضاء يمثلون الصناعة ومهنة المحاسبة والاكاديميين ، بالإضافة الـــى اتحـــاد المحلليـــن الماليـــن ، وقـــد روعى ان يتم اختيار الاعضاء من

الأكاديميين والممارسين والمستشارين ، وقد تم اخذ آراء حوالى اكثر من 5000 شركة ومنظمة عن طريق اللجنة ، وقد تم اجراء اكثر من 50 مقابلة وتم عقد 35 اجتماع مع المجموعات المؤسسية والمهنية المعنية .

وقد اقترحت لجنة Trueblood اثنى عشر هدفا هى : -

1- أن الهدف الاساسى للقوائم المالية يتمثل فى توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ، اما الاهداف الاخرى الحادية عشر فيمكن ايجازها على النحو التالى : -

2- ان هدف القوائم المالية يتمثل فى بصفة رئيسية فى خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لديهم اختصاص Authority وقدرة Ability او موارد Resources محددة للحصول على المعلومات ، والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر رئيسى للمعلومات عن النشاط الاقتصادى للمنشأة .

3- ان هدف القوائم المالية يتمثل فى توفير معلومات مفيدة لأغراض التنبؤ ومقارنة وتقييم التدفقات النقدية المحتملة Potential Cash Flows الى المستثمرين والدائنين فى ضوء قيم وتوقيت وعدم التأكد المرتبط .

4- ان هدف القوائم المالية يتمثل فى تزويد المستخدمين بمعلومات لاغراض التنبؤ ومقارنة وتقييم القدرة الكسبية Earning Power للمنشأة .

5- ان هدف القوائم المالية يتمثل فى عرض المعلومات المفيدة فى الرقابة على مقدرة الادارة Judging Managements Ability على استغلال موارد المنشأة بفعالية فى تحقيق الهدف الرئيسى للمنشأة .

6- أن هدف القوائم المالية يتمثل فى توفير معلومات واقعية وتفسيرية Factual and Interpretive عن المعاملات والاحداث الاخرى التى تعتبر

مفـــيدة لاغــراض التنبؤ ومقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمنشأة ، ويجب ان يتم الافصـــاح عـــن الافتراضـــات الاساسية القائمة المتعلقة بالامور التى تخضع للتفسير والتقييم والتنبؤ او التقدير .

7- أن الهـــدف يتمثل فى توفير بيان عن المركز المالى Statement of Financial Position مفـــيد لاغــراض التنبؤ ومقارنة وتقييم القدرة الكســبية للمنشـــأة ، ذلك الايضاح يجب ان يوفر معلومات بخصوص معاملات المنشأة والاحداث الاخرى التى تعتبر جزء من دورات الارباح غير الكاملة ، ان القيم الجاريـــة يجـــب ان يـــتم التقرير عنها ايضا عندما تختلف بشكل جوهرى عن الـــتكلفة التاريخـــية ، كمـــا ان الاصول والالتزامات يجب ان يتم تصنيفها فى مجموعـــات او يتم فصلها عن عدم التأكد النسبى لتقيم وتوقيت التحقق المتوقع او التصفية .

8- أن الهـــدف يتمثل فى توفير ايضاح عن الارباح الدورية Statement of Period earnings المفـــيدة لاغراض التنبؤ وتقييم القدرة الكسبية للمنشأة ، ان صـــافى نتـــيجة دورات الارباح التامة وانشطة المنشأة التى تؤدى الى تقدم يمكن الاعتراف به تجاه اتمام الدورات غير الكاملة يجب ان يتم التقرير عنها، ان التغيرات فى القيم التى يتم عكسها فى ايضاحات متعاقبة من المركز المالى يجب ان يتم التقرير عنها أيضا ، ولكن على نحو منفصل حيث انها تختلف فى ضوء التأكد من تحققها .

9- ان الهدف من القوائم المالية تتمثل فى توفير معلومات مفيدة لاغراض العملـــية التنـــبؤية Predictive Process ، ان التنـــبؤات المالـــية Financial Forecasts يجـــب ان يتم توفيرها عندما سوف تعزز من امكانية الاعتماد على تنبؤات المستخدمين .

10- ان الهدف يتمثل فى توفير ايضاح عن الانشطة المالية Statement of Financial Activities النافعة لاغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية للمنشأة ، ذلك الايضاح يجب ان يقرر بصفة رئيسية عن الجوانب الواقعية لمعاملات المنشأة التى لها او يتوقع ان يكون لها نتائج نقدية جوهرية، ذلك الايضاح يجب ان يقرر ايضا عن البيانات التى تتطلب حكم شخصى قليل وتفسير عن طريق المعد .

11- أن هدف القوائم المالية يتمثل بالنسبة للمنظمات الحكومية او تلك التى لا تهدف الى تحقيق الربح فى توفير معلومات مفيدة لتقييم فعالية ادارة الموارد فى تحقيق اهداف المنظمة ، ويجب ان يتم تحديد مقاييس الاداء كميا فى صورة غايات محددة .

12- أن هدف القوائم المالية يتمثل فى التقرير عن انشطة المنشأة المؤثرة على المجتمع Activities of The Enterprise Affecting Society التى يمكن ان يتم تحديدها ووصفها او قياسها ، والتى تعتبر ذات اهمية لدور المنشأة فى البيئة الاجتماعية .

ان تقرير تروبلود أيضا قدم سبعة خصائص نوعية يجب ان تتسم بها معلومات القوائم المالية من اجل اشباع احتياجات المستخدم على النحو التالى :-

1- الملائمة والاهمية النسبية Relevance and Materiality .

2- الجوهر بدلا من الشكل Substance rather Than Form .

3- امكانية الاعتماد والمصداقية Reliability .

4- التحرر من التحيز Free From Bais .

5- امكانية المقارنة Comparability .

6- الثبات Consistency .

7- امكانية الفهم Understandability .

ويمكن ترتيب الاهداف الأثنى عشر ترتيبا هرميا فى ستة مستويات :

1- ويشمل الهدف الاساسى (رقم 1) ، او الهدف العام للقوائم والتقارير المالية وهو اتخاذ القرارات على اختلاف انواعها .

2- ويشمل أربعة أهداف (الأرقام 2،3،11،12) ، وهى تحدد أهداف المستخدمين الأساسيين واحتياجاتهم المختلفة للمعلومات المحاسبية .

3- ويشمل الهدفين (الأرقام 4،5) ، يحددان المقدرة الكسبية للمشروع اى القدرة على تحقيق الدخل ومقدرة الإدارة ، اى المساءلة وتقييم اداء الادارة ، ويحدد هذا المستوى بالتالى نوع المعلومات المطلوبة لمقابلة احتياجات مستخدمى القوائم المالية .

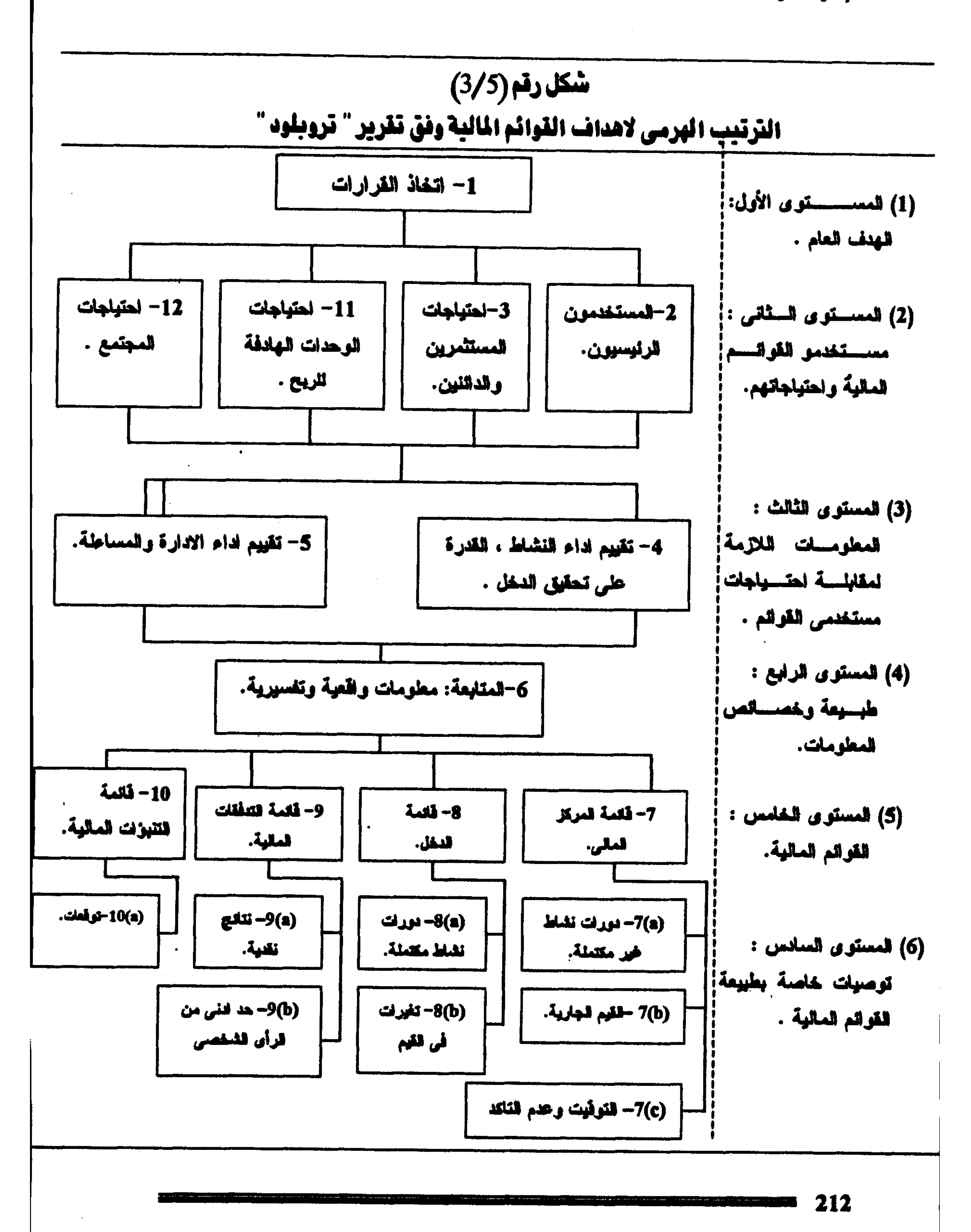
4- ويشمل هدفا واحدا (رقم 6) ، يحدد طبيعة وخصائص المعلومات التى يحتاج اليها المستخدمون كمعلومات واقعية او تفسيرية للأحداث الفعلية فى القوائم المالية .

5- ويشمل اهداف (الأرقام 7،8،9،10) ، وهى تصف القوائم المالية المطلوبة تلبية للهدف رقم 6 ، اى القوائم اللازمة لتوفير المعلومات التى يحتاج اليها المستخدمون الرئيسيون .

6- لا يشمل أية اهداف وانما عبارة عن عدد من التوصيات المتعلقة بطبيعة القوائم المالية الواردة فى المستوى الخامس للأهداف السابقة (الأرقام 7،8،9،10) .

ويأخذ الترتيب الهرمى انطلاقا من المستويات الستة السابقة الشكل التالى رقم (3/5) .

شكل رقم (3/5)
الترتيب الهرمى لاهداف القوائم المالية وفق تقرير " تروبلود "



ردود الفعل على تقرير تروبلود :

أثـــار تقرير تروبلود حول اهداف التقارير المالية ردود فعل واسعة ، ولقد اصـــبح الأســـاس الذى بنيت عليه العديد من الدراسات اللاحقة ، أهمها تقرير الشـــركات The Corporate Report الصادر عن لجنة توصية معايير المحاسب ASSC عـــام 1975 ، وكذلـــك البيانين رقم 1 ورقم 4 الصادرين عن مجلس معايـــير المحاســـبة المالية FASB عام 1978 و 1980 حول اهداف التقارير المالـــية فـــى الوحدات الهادفة الى تحقيق الارباح وفى الوحدات التى لا تهدف الى تحقيق الارباح .

بـــيان مفاهـــيم مجلس معايير المحاسبة رقم (1) بعنوان اهداف التقرير المـــالى Objectives of Financial Reporting عـــن طريق منشأة الاعمال الصادر فى نوفمبر عام 1978 .

بعد دراسة تقرير لجنة تروبلود وردود الفعل لمذكرة المناقشة عن التقرير، اصـــدر مجلس معايير المحاسبة المالية استنتاجات اختبارية عن اهادف القوائم المالـــية لمنشأت الاعمال فى عام 1976 ، وبعد مرور 10 سنوات قام المجلس باصـــدار ايضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) ، وهو لم يكن مقصورا على محتويات القوائم المالية ، وقد نصت الفقرة رقم (39) من الايضاح على مايلى :-

" أن الـــتقرير المالى لا يتضمن قوائم مالية فقط وإنما ايضا وسائل أخرى للاعـــلام بالمعلومـــات التى ترتبط على نحو مباشر او غير مباشر بالمعلومات المقدمـــة عـــن طـــريق الـــنظام المحاســـبى والتى تعنى معلومات عن موارد والتزامات وارباح المنشأة "

وقــد اســفر ايضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) عن تحديد الاهداف التالية :-

ان الــتقرير المــالى يجــب ان يوفــر المعلومات التى تعتبر مفيدة سواء للمســتثمرين والدائنيــن الحاليين والمحتملين والمستخدمين الآخرين فى اتخاذ قرارات رشيدة فى مجال الاستثمار او الائتمان أو اى قرارات اخرى مماثلة .

كمــا يجــب أن تكــون المعلومات شاملة لهذا لأن الذين يكون لديهم فهم معقــول بالاعمال والانشطة الاقتصادية والذين يرغبون فى دراسة المعلومات باهتمام واجتهاد معتدل .

أن الــتقرير المالى يجب ان يوفر معلومات لمساعدة المستخدمين والدائنين الحاليــن والمحتملين والمستخدمين الآخرين فى تقييم قيم وتوقيت وعدم التأكد المرتــبط بالمتحصــلات النقدية المستقبلية من التوزيعات او الفوائد أو الدخول مــن بــيع واسترداد واستحقاق الاوراق المالية او القروض ، أن توقعات تلك المتحصلات النقدية تتأثر بقدرة المنشأة على توليد نقدية كافية للوفاء بالتزاماتها عــندما تســتحق واحتــياجاتها التشغيلية النقدية الأخرى لاعادة استثمارها فى الاعمال ولدفع توزيعات نقدية ، وقد تتأثر أيضا عن طريق مدارك المستثمرين والدائنيــن بصــفة عامة عن القدرة التى تؤثر بها على الاسعار السوقية لأسهم المنشــأة ، ولذلــك فــإن الــتقرير المــالى يجب أن يوفر معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين و المستخدمين الآخرين فى تقييم قيم وتوقيت وعدم التأكد بالتدفقات النقدية الصافية المتوقعة بالمنشأة ذات الصلة (الفقرة رقم 37) .

أن الــتقرير المــالى يجــب ان يوفــر معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشــأة، والالــتزامات المســتحقة عليها (التزامات المنشأة الخاصة بتحويل

موارد لمنشآت اخرى وحقوق الملاك) ، وأثار المعاملات والاحداث والظروف التى تغير الموارد والالتزامات على (الفقرة رقم 40) لتلك الموارد.

أن التقرير المالى يجب أن يوفر معلومات عن الأداء المالى للمنشأة أثناء الفترة ، وغالبا ما يستخدم المستثمرون والدائنون معلومات عن الماضى للمساعدة فى تقييم توقعات المنشأة ، لذلك فإنه على الرغم من أن قرارات الاستثمار والائتمان تعكس توقعات المستخدمين والدائنين عن الاداء المستقبلى للشركة ، فإن تلك التوقعات تتأسس بصفة اكثر شيوعا على الاقل جزئيا على تقييم الاداء السابق للمنشاة (فقرة رقم 42) .

أن التركيز الرئيسى للتقرير المالى يتمثل فى المعلومات المرتبطة بأداء الشركة المقدم عن طريق مقاييس الارباح ومكوناتها (فقرة رقم 43) .

أن التقرير المالى يجب أن يوفر معلومات عن كيف تحصل وتنفق المنشاة على النقدية ، وعن اقتراضها وسدادها للاموال المقترضة ، وعن معاملات رأس مالها متضمنة التوزيعات النقدية والتوزيعات الاخرى لموارد المنشأة الى ملاكها ، وعن العوامل الاخرى التى قد تؤثر على سيولة المنشأة او تعثرها (الفقرة رقم 49) .

أن التقرير المالى يجب ان يوفر المعلومات التى تعتبر مفيدة للمديرين والمسئولين فى الادارة العليا عن اتخاذ القرارات لمصلحة الملاك (الفقرة رقم 52) .

باختصار فإن تلك الاهداف الرئيسية يمكن اعادة صياغتها على النحو التالى :-

1- توفـير المعلومـات الـتى تعتبر مفيدة للمستثمرين والدائنين والاطراف الاخرى فى اتخاذ قرارات رشيدة .

2- مساعدة المستثمرين والدائنين فى تقييم صافى التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة المرتبطة بالقيم او التوقيت وعدم التأكد .

3- تحديد موارد المنشأة (الأصول) والالتزامات المقابلة لتلك الموارد وسواء أكانت خاصة بالدائنين (الخصوم) أو الملاك (حقوق الملكية) .

4- إظهـار كـيف تحصـل المنشـأة على الموارد وكيف تقوم باستخدامها واستغلالها .

5- توفير معلومات عن اداء المنشاة وأرباحها المحتملة .

أن الاهـداف أرقـام 3،4،5 يتم تحقيقها مباشرة عن طريق استخدام تلك القوائم المالية والتقارير الاخرى مأخوذة معا كوحدة واحدة .

عمومـا فإن مقترحات لجنة تروبلود قد تم تفسيرها لتعنى (تم تأكيد ذلك الانطـباع عـن طريق التعبير العام لبعض اعضاء اللجنة) ، أن معدى ذلك الـتقرير قد دافعوا عن العائد من المحاسبة على الأساس النقدى Cash Accounting ذلـك الانطـباع تم تصحيحه عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية فـى ايضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) عن طريق اختيار المحاسبة على اسـاس الاستحقاق بشكل حازم كأساس للتقرير المالى ، ومع ذلك فإن محاسبة الـتدفقات النقدية Cash Flow Accounting تعتبر مفهـوم مختلف للمحاسـبة والـتقرير ، وقـد قـام المجلـس بتبنى اساس الاستحقاق إلا أنه رفض أساس التخصـيص Allocation Basis المحاسبى ، وربما أساء بعض الاعضاء أخذ محاسبة التدفقات النقدية كأساس للمحاسبة على الأساس النقدى .

بالإضافة الى ذلك فقد القى إيضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) الضوء على ما يلى : -

1- أن التقرير المالى لا يعتبر غاية فى حد ذاته ، ولكن الهدف منه يتمثل فى توفير المعلومات التى تعتبر مفيدة فى اتخاذ قرارات الاعمال والقرارات الاقتصادية.

2- أن اهداف التقرير المالى لا تعتبر ثابتة او غير قابلة للتغير ، حيث انها تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية التى يتم فى ضوئها إعداد التقرير المالى .

3- أن أهداف التقرير المالى تتأثر أيضا بخصائص وحدود نوع المعلومات التى يمكن أن يوفرها ذلك التقرير المالى .

4- أن أهداف التقرير المالى فى ذلك الايضاح تتمثل فى تلك الاهداف ذات الغرض العام التى يوفرها التقرير المالى الخارجى لمنشأت الاعمال .

5- أن مصطلحات المستثمر والدائن قد استخدمت على نطاق واسع ولم يتم تطبيقها فقط على هؤلاء الذين لديهم أو يتوقع أن يكون لديهم التزامات مستحقة على إدارة المنشأة ، وانما أيضا على هؤلاء الذين ينصحونهم أو يمثلونهم .

6- على الرغم من ان قرارات الاستثمار والائتمان تعكس توقعات المستثمرين والدائنين بخصوص الاداء المستقبلى للمنشأة ، مثل تلك التوقعات تتأسس بشكل شائع على الاقل جزئيا بناء على تقييمات الاداء السابق للمنشأة .

7- أن التركـيز الرئيسـى للـتقرير المـالى يتمثل فى المعلومات الخاصة بالارباح ومكوناتها .

8- أن المعلومـات الخاصـة بأربـاح المنشـأة الـتى تتناسب مع محاسبة الاسـتحقاق توفـر بصـفة عامة مؤشر افضل للقدرة الحالية والمستمرة للمنشأة على توليد تدفقات نقدية مفضلة ، وليس معلومات مقصورة على الاثار المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية .

9- أن الـتقرير المـالى يتوقع أن يوفر معلومات عن الاداء المالى للمنشأة أثـناء الفـترة ، وعـن كيف تقوم إدارة المنشأة بالاضطلاع بمسئوليتها الوكالية تجاه الملاك .

10- أن المحاسـبة المالية لا يتم تصميمها لقياس قيمة منشأة الاعمال بشكل مباشر ، ولكن المعلومات التى توفرها قد تكون ذات فائدة لهؤلاء الذين يرغبون فى تقدير قيمتها .

11- أن المسـتثمرين والدائنيـن والاطـراف الاخرى قد تستخدم الارباح والمعلومـات المقـرر عنها عن عناصر القوائم المالية بطرق متعددة لتقييم توقعات التدفقات النقدية ، فقد يرغبون على سبيل المثال فى تقييم اداء الادارة وتقديـر القـدرة الكسبية والتنبؤ بالارباح المستقبلية وتقييم المخاطـر للتأكـيد أو تغيـير أو رفض تنبؤات أو تقييمات معينة على الرغم من التقرير المالى يجب ان يوفر المعلومات الاساسية لمساعدتهم، فـإن المسـتخدمين قـد يقومون بانفسهم بعمل التقييم والتقدير والتنبؤ والتقديم والتاكيد أو التغيير أو الرفض .

12- تعـرف الادارة المـزيد عـن المنشأة وامورها أكثر من المستثمرين والدائنين أو الاطراف الخارجية الاخرى ، وتبعا لذلك فإن الكثير منهم غالـبا مايزيدون من نفعية المعلومات المالية عن طريق تحديد أحداث وظروف معينة وشرح أثارها المالية على المنشأة .

ايضـاح مفاهـيم المحاسـبة المالية رقم (4) الصادر عن طريق مجلس معايـير المحاسـبة المالـية بعنوان اهداف التقرير المالى لتنظيمات بخلاف منشأة الاعمال Objectives of Finanical الصادرة فى ديسمبر عام.1980 .

أن التنظيمات بخلاف منشأت الاعمال تتسم بثلاثة خصائص هي : -

a- جـزء جوهرى من مواردها يأتى من أشخاص يتوقعون عدم سدادها أو الحصول على عوائد اقتصادية تتناسب مع الموارد المقدمة .

b- أن أغراض التشغيل لا يكون لها حافز للربح .

c- الا يكون هناك مصالح ملكية محددة قابلة للتحويل .

أن تنظـيمات بخـلاف منشـأت الاعمال تتضمن المستشفيات والجامعات والكلـيات وهيـئات الصحة والمصالح العامة والكنائس والمساجد ، اى بعبارة أخرى تلك التنظيات غير الهادفة للربح أو التنظيمات الاهلية ، وبالطبع يستبعد منها المستشفيات والكليات والنوادى المملوكة للمستثمرين ذات مصالح الملكية القابلة للتحويل وشركات التامين والتى توفر توزيعات أرباح وعوائد اقتصادية مباشرة لملاكها ومساهميها .

أن مسـتخدمى التقارير المالية للتنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال يجب أن توفر المعلومات التى تعتبر مفيدة لمقدمى الموارد الحاليين والمحتملين

والمســـتخدمين الاخرين فى اتخاذ قرارات رشيدة عن تخصيص الموارد لتلك التنظيمات .

أن مســـتخدمى التقارير المالية للتنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال تتضمن دافعى الضرائب ومقدمى التبرعات والمنح ، والمقرضين ، والموردين والدائنين ، والمديرين والمحللين الماليين ، والسماسرة ، والمكتتبين.

أن اهـــداف تلـــك التنظـــيمات تتمثل فى اهداف عامة وخاصة على النحو التالى :-

1- الاهداف العامة General

أن الـــتقرير المالى عن طريق التنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال يجب ان يوفر المعلومات التى تعتبر مفيدة لمقدمى الموارد الحاليين والمحتملين والمســـتخدمين الاخرين فى اتخاذ قرارات رشيدة عن تخصيص الموارد لتلك التنظيمات .

2- الاهداف الخاصة Specified

تتمثل الأهداف الخاصة فى توفير معلومات مفيدة : -

1- لمســـاعدة المســـتخدمين فـــى تقييم الخدمات التى توزفرها تلك التنظيمات ومدى مقدرتها على الاستمرار فى توفير تلك الخدمات .

2- لتقيـــيم كـــيف يضـــطلع المديرون بمسئولياتهم الوكالية والجوانب الاخرى لادائهم .

3- عن الموارد الاقتصادية والالتزامات وصافى موارد التنظيم .

4- عن اداء التنظيم .

5- عن قيم وانواع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للموارد .

6- عن كيف يحصل وينفق التنظيم النقدية والموارد السائلة الاخرى .

أن تلـك الاهداف قد ترتب عليها أن تعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية ان متطلـب القوائـم المالية الاساسية مع الايضاحات المتممة وشهادة المراجع علـى انها نوع من المعلومات التى تفى بتلك الأهداف ، وأنه ليس هناك حاجة لـتطوير أطار فكرى مستقل للتنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال ، كما أن محـتويات القوائـم المالية الاساسية وايضاحاتها المتممة ستظل أيضا نفس الشئ .

وبالـنظر الـى اوجـه التشابه والتماثل فى الاهداف والمعالجة المحاسبية والجوانـب الاخرى ، فإن أيضاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم 4 قد تم تعديله عـن طـريق مجلـس معايير المحاسبة المالية ، ان كافة المتطلبات المرتبطة باهداف التنظيمات الاخرى بخلاف منشأت الاعمال سوف يتم ارشادها بايضاح مفاهيم المحاسبة رقم (1) .

3- تقرير الشركات بلندن عام 1975 The Corporate Report London

أن لبريطانـيا العظمـى نظـرة جديدة عند تحديد اهداف الشركة ، حيث نشرت لجنة توحيد المعايير المحاسبية ASSC التى كونت من مجمع المحاسبين القانونين بانجلترا ويلز Institute of Chartered Accountants In England and Walles (ICAEW) تقرير عن الشـركات كورقة للمناقشـة لاستعراض مجموعـة المسـتخدمين وأهـداف وطرق التقرير المالى الحديثة فى المملكة المتحدة .

أن غـرض تلـك الدراسـة التى تم الاضطلاع بها عن طريق أحد عشر عضـو مـن مجموعـة العمل تتمثل فى اعادة فحص نطاق واهداف التقارير المالـية المنشورة فى ضوء الاحتياجات والظروف الحديثة ، ولتحديد المبادئ المحاسـبية العامـة للوحـدات الاقتصـادات بكافـة انواعها ولكن على وجه الخصـوص منشـأت الاعمال ، ولاغراض تحديد مجموعة من مفاهيم العمل كأسـاس للـتقرير المالى ، ولاغراض تحديد الاشخاص أو المجموعات الذين يجـب ان يتم تقديم التقارير المالية المنشورة اليهم ، ولاغراض دراسة الوسائل الاكـثر مناسبة لقياس والتقرير عن المركز المالى والاداء والتوقعات الخاصة بالاغراض المقررة للاشخاص المحددين بعالية .

أن الفلسفة الاساسية للتقرير قد تمثلت فى ان القوائم المالية يجب ان تكون ملائمـة لاسـتخدامها المتوقع عن طريق المستخدمين المحتملين ، بمعنى انها يجب ان تحاول ان تشبع احتياجات مستخدميها من المعلومات ، أن التقرير قد حـدد المسئولية الخاصة بالتقرير للوحدة الاقتصادية التى لها أثر على المجتمع مـن خـلال انشطتها ، وقد حددت بشكل إضافى المستخدمين على انهم هؤلاء الذين لديهم حق معقول فى المعلومات والذين لهم احتياجات معلوماتية يجب ان يـتم الاعـتراف بهـا عن طريق تقاريرالشركة ، وللوفاء بالاهداف الاساسية للتقارير السنوية المقررة فى ضوء الفلسفة الاساسية فإن هناك سبعة خصائص مفضـلة لـتقرير الشـركة تم ذكرها هى الملائمة وامكانية الفهم والمصداقية والاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب وامكانية المقارنة .

أن تقريـر الشـركة قد رفض الافتراض الخاص بأن القوائم المالية ذات الغرض العام يمكن ان تفى باحتياجات كافة المجموعات المستخدمة للمعلومات، وقد اقترحت وجود حاجة للقوائم الاضافية التالية :-

1- قائمة القيمة المضافة Statement of Value Added

وهـــى تعد لاغراض اظهار كيف تم انتاتج الثروة ، وكيف تم توزيعها بين العاملين ومقدمى رأس المال وإعادة استثمارها لأغراض الاحتفاظ والتوسع .

2- تقرير العاملين An Employee Report

يــتعامل ذلـــك الـــتقرير مـــع حجـــم وتكوين قوة العمل والكفاءة والانتاج والعلاقات الصناعية والعوائد المكتسبة والسياسات الشخصية ومااِلى ذلك .

3- قائمة معاملات الاموال مع الحكومة

A Statement of Money Exchanges With Government

وهـــى تظهر ضرائب المبيعات ، وضرائب ارباح الشركات ، والاسعار ، والاتـــاوات و الضرائب الاخرى المدفوعة للحكومة ، بمعنى اظهار العلاقات المالية بين الشركة والحكومة .

4- قائمة المعاملات بالعملة الاجنبية

A Statement Of Transactions In Foreign Currency

وهـــى تظهـــر الامـــوال المفترضة عبر المحيطات وسدادها والتوزيعات المستلمة والمدفوعة عن طريق الحكومة للبلاد الاخرى .

5- قائمة التدفقات المستقبلية A Statement Of Corporate Objectives

وهى تبين التنبؤات بالارباح بالاضافة الى توقعات التوظيف والاستثمار .

6- قائمة أهداف الشركة A Statement Of Corportate Objectives

وهى توضح سياسة واستراتيجيات الادارة .

أن الـــتقرير يثـــير الإنتـــباه الـــى مفهـــوم المحاسبة الاجتماعية Social Accounting ، كمـــا يمثل بذل محاولة للتحرك نحو ذلك الاتجاه ، أن التقرير قد رفض – بعد تقييم أسس القياس فى ضوء أمكانية القبول و المنفعة النظرية

والقابلـية العملية – استخدام التكلفة التاريخية لصالح القيم الحالية (على سبيل المثال محاسبة التضخم) .

وقـد تم وضع تاكيد أكبر فى الولايات المتحدة على المستثمرين والدائنين فـى حين يـتم أعطـاء تركـيز أكبر فى المملكة المتحدة على كافة انواع المستخدمين ، أن التاكيد فى المملكة المتحدة طبقا لذلك التقرير يتم وضعه على إمكانـية المسـاءلة المحاسـبية للوحـدات الاقتصادية ، وتنشأ تلك المساءلة المحاسـبية من الدور الاجتماعى للوحدة الاقتصادية وليس فقط من المتطلبات القانونية ، وينص التقرير على مايلى : –

" مـثل تلـك التنظيمات التى توجد فى ظل قناعة عامة بالمجتمع قدم اليها مزايا قانونية وعملية خاصة ، وهى تتنافس للحصول على موارد القوة العاملة والمـواد والطاقـة ، كما انها تقدم باستهخدام المجتمع الذى يمتلك أصول مثل السكك الحديدية والموانى " .

وقـد تـم المطالـبة فى الولايات المتحدة الامريكية بان القيام باحتياجات المسـتثمرين والدائنين بالمعلومات سوف تحمى اتوماتيكيا مصالح المستخدمين الاخريـن ، أن ايضـاح مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) قد تحركت سابقا فى اتجـاه حمايـة مصـالح المسـتخدمين الاخريـن عن طريق أضافة الكميات والمستخدمين الاخرين . (ينظر الفقرة رقم 34) .

وفـى الحقـيقة فإن الولايات المتحدة فى العقد الماضى قد تحركت بشكل ثابـت نحـو مفهوم المحاسبة الاجتماعية ، ومن ثم فإن الايضاحات الاضافية المطلوبة فى تقرير الشركة (والذى يحمل رقمى 4،3) قد تم آخذة فى الحسبان فـى خطاب رئيس مجلس الإدارة ، وفى كثير من البلدان تقوم بعض الشركات

الكبـــيرة بالافصاح عن سياساتها المحاسبية وبرامجها الاجتماعية وقوائم الدخل الاجتماعى وميزانياتها العمومية الاجتماعية فى القوائم المالية السنوية .

وخـــتاما فعلـــى الرغم من إدراك أن مقارنة النتائج والتوصيات الأساسية لـــتقرير الشركة وتقرير تروبلود لا يمكن أن يتم إجرائها بدون دراسات البيئات الاقتصـــادية والسياسية المختلفة في بريطانيا والولايات المتحدة ، إلا أن هناك إحســـاس بـــان البلديـــن قـــد اقتربا تماما تجاه الإفصاح عن الأثر الاقتصادي والاجتماعـــي لأنشـــطة المنشـــأة للمستثمرين والأطراف الأخرى (على سبيل المثال العاملين والمجتمع والدائنين والعملاء . .) .

تقرير ستامب في كندا عام 1980 The Stamp Report in Canada

نشـــر ذلـــك الـــتقرير الـــذي يمثل تقريرا عن الشركة وتطوره المستقبلي والصادر عن طريق Edward Stamp في يونيو عام 1980 عن طريق المجمع الكـــندى للمحاســـبين القانونيين The Canadian Institute Of Chartered Accountants (CICA) ، وقد نص التقـــرير على تحديد الأهداف الرئيســـية التالية :-

1- يتمـــثل أحـــد الأهداف الرئيسية التقارير المالية المنشورة للشركة في توفـــير عملـــية محاســـبية عن طريق الشركة لكلا من المستثمرين من حقوق الملكية وحقوق الدائنين ليس فقط لممارسة الإدارة لوظيفتها الوكالية الاشرافية، وإنمـــا أيضـــا لنجاحها في تحقيق هدف توفير أداء اقتصادى مقنع عن طريق المنشأة والحفاظ عليه في ظل موقف مالى قوى وصحى .

باختصـــار فإن الهدف الهام للتقرير المالى يتمثل في توفير معلومات مفيدة لكافـــة المستخدمين المرتقبين لمثل تلك المعلومات في شكل وإطار زمني يتسم بالملائمة لاحتياجاتها المتعددة .

2- يعتبر أحد أهداف التقرير المالي توفير تلك المعلومات في شكل معين مـــن شانه تدنيه عدم التأكد المحيط بصحة المعلومات ، ولتمكين المستخدم من القيام بتقييم المخاطر المرتبطة بالمنشأة .

3- لذلـــك مـــن الضرورى أن تكون المعايير الحاكمة للتقرير المالى ذات نطاق متسع للابتكار والتطور كتحسينات تصبح ذات أهمية وجدوى .

4- أن أهـــداف الـــتقرير المـــالى يجـــب أن تؤخذ على أنها موجهة نحو احتـــياجات المستخدمين الذين لديهم استطاعه على فهم مجموعة كاملة (وهى فنـــية معقـــدة بالضرورة) من القوائم المالية أو بشكل بديل باحتياجات الخبراء الذين سوف يطلب منهم نصيحتهم عن طريق مستخدمين غير فنيين .

ولا شك أن تلك الأهداف تهتم بالمساءلة المحاسبية وعدم التأكد والمخاطر والتغيير والتحديد والتعقيد والمستخدمين غير الفنيين على التوالى .

وقـــد عـــبر التقرير عن الرأي الخاص بان الإطار الفكرى لمجلس معايير المحاســـبة المالـــية يعتبر غير ملائما لكندا بسبب الاختلافات البيئية والتاريخية والسياســـية والقانونـــية بين البلدين ، أن تقرير الشركات بلندن عام 1975 قد عـــبر أيضـــا عـــن وجهـــات نظر مماثلة ، وبسبب المفهوم الواسع للمساءلة المحاســـبية فـــى كندا فإن مدى المستخدمين يعتبر أيضا واسعا أن المستخدمين بكـــندا تتضمن المساهمين الحاليين والمحتملين والدائنين فى الأجل الطويل أو القصـــير والمحلليـــن الماليين والمستشارين الذين يخدمون الفئات المشار إليها

بعالية والعاملين والعملاء السابقين والحاليين والمحتملين والمديرين غير التنفيذيين الحاليين والمحتملين والموردين ومجموعات الصناعة الحالية ونقابات العمال وإدارات ووزارات الحكومة والجمهور والهيئات القانونية والشركات الأخرى سواء على المستوى المحلى أو الاجنبى وواضعي المعايير والباحثين الأكاديميين .

أن الأنواع التالية لاحتياجات المستخدم تتمثل في :- تقييم الأداء وتقييم جودة الإدارة ، وتقدير التوقعات المستقبلية ، وتقييم موارد القوة والاستقرار المالى ، وتقييم السيولة واليسر المالى ، وعدم التأكد ، والمساعدة على تخصيص الموارد وعمل المقارنات ، وعمل قرارات التقييم ، وتقييم إمكانية التكيف ، وتحديد الالتزام بالقوانين والتشريعات ، وتقييم مدى المساهمة للمجتمع .

وبهدف أختبار ما إذا كانت القوائم المالية المنشورة تفي باحتياجات المستخدمين وأهداف التقرير المالى ، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تفي بالمعايير التالية : الموضوعية ، وإمكانية المقارنة ، الإفصاح الكامل والتحرر من التحيز والتوحيد والأهمية النسبية وفعالية التكلفة والعائد والمرونة والاتساق والتحفظ .

وقد انتقد المدخل الفكرى لمجلس معايير المحاسبة المالية على أساس أنه يتضمن معايير تتسم بأنها ضيقة جدا في النطاق ، كما أنه يتعلق بصفة رئيسية بالمستثمرين ، كما أن الإطار النظرى الفكرى الكندى مايزال في مراحل التطور ، وهو يتعلق بالاحتياجات المعقولة للمستخدمين المعنيين بالتقارير المالية .

أن تقرير ستامب قد تم النظر إليها عن طريق البعض على أنه مكلفا تماما عند التطبيق .

وقــد تم مناقشة الأهداف المحددة عن طريق مجلس مبادئ المحاسبة سابقا ولجــنة تــروبلود المكونــة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية وتقرير الشــركة وتقريــر ستامب ، وقد تم النص بوضوح عن طريق مجلس معايير المحاســبة المالــية علــى أن الأهداف تعتبر غير واضحة ، حيث تتأثر بالبيئة الاقتصــادية والقانونــية والسياسية والاجتماعية والتي يعد فى ضوئها التقرير المــالى ، ولذلــك يستنتج أن كل بلد سوف يتعين عليه تشكيل أهدافه الخاصة اعتمادا على البيئة السائدة هناك .

3/3 مصادرات أو فروض المحاسبة The Accounting Postulates

تمــثل المصــادرات Postulates المحاســبية افتراضــات أساسية Basic Assumptions أو فــروض رئيســية Fundamental Propositions تــتعلق بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يجب أن تعمل خلالها المحاسبة.

وعمومــا فــإن مصطلح Hypothesis (Postulates) يتوافق مع البحوث التجريبــية ، ويقصــد به التكهن بالحلول الممكنة لأمور معينة ، ثم التحقق من صحة تلك الحلول المفترضة عن طريق التجريب Experimentation ، بحيث يتم إثبات صحتها مما يجعلها تصلح لإجراءات التطبيق العملي .

ان دورة وضع الفرض والتحقق من صحته تمر بأربع خطوات هي : -
(a) مرحلة ملاحظة مشكلة معينة وطرح تساؤلات حولها ، (b) مرحلة وضع الفــرض الذي يمثل الرد على التساؤلات المطروحة حول تلك المشكلة ، (c) مرحلة استنباط نتائج ناجمة عن وصف ذلك الفرض ، (d) مرحلة اختيار تلك

الاســتنتاجات بإخضاعها للملاحظة والمشاهدة والتجريب . من هنا يمكن القول بــان وضــع الفرض يتم عن طريق المزج بين منهجي الاستقراء والاستنباط Induction and Deduction Approach ، حيث يتم ملاحظة الظاهرة المادية قــبل وضع الفرض ، ثم يتم التكهن بفرض معين يمثل حل افتراضي للمشكلة موضوع الملاحظة ، ثم استنباط بعض النتائج المرتبطة بذلك الفرض المقترح وفــق ذلك يتم اختيار مدى صحة تلك الاستنتاجات ، وتتسم الفروض الأساسية المرتــبطة بأدبيات المحاسبة بان غالبيتها لا تسفرعن إحكام مطلقة ، حيث أن الغالبية من الحالات تقدم فروضا ذات درجات محددة من الثقة ، وتكون مهمة عملــية الاختــيار فى تحديد تلك الدرجات والمستويات من الثقة ذات الصلة ، وبصفة عامة توجد عدة فروض أساسية للمحاسبة لعمل أبرزها مايلى : -

(1) فرض الشخصية المعنوية Entity ، (2) فرض الاستمرارية Going Concern ، (3) فــرض وحــدة القــياس النقدي (الوحدة النقدية) Monetary Unit ، (4) بالإضافة إلى فرض الفترة المحاسبية أو الدورية Accounting Period.

1- فرض الوحدة أو الشخصية المعنوية Entity Postulate

أن الغــرض الأساســي لأي وحــدة اقتصادية معينة أو مستقلة يعتمد - لأغراض القياس المحاسبى - أن تتم المحاسبة عن تلك الوحدة المستقلة بشكل متمــيز ومستقل عن باقي الوحدات الأخرى المتماثلة أو أي أشخاص أخرى ، ففــي ظل ذلك الفرض فان الوحدة المحاسبية يتم فصلها عن ملاكها ، حيث لا يــتم تضــمين الأنشطة الخاصة بهؤلاء الملاك في القياسات المحاسبية لأنشطة أعمال الوحدة ذاتها .

أن الأهمـــية الخاصـــة بذلك المفهوم تتركز في تحديد مجال المصلحة أو الاهـــتمام ، بحيث يتم تصنيف الأنشطة الممكنة والخواص المرتبطة بها بهدف اختيارها للتضمين فى التقارير المالية ، فذلك الفرض أذن يحدد مجال الاهتمام المحاســبى ويحدد عدد الموضوعات والأحداث التي يتعين تضمينها في القوائم والـــتقارير المالية ، فالعمليات المتعلقة بأنشطة المشروع هي التي يجب أن يتم الـــتقرير عـــنها ، ومـــن هنا فإن ذلك الفرض يمكن من التمييز بين العمليات الشخصـــية وعملـــيات المشـــروع الخاصة به ، ويتم تطبيق ذلك الفرض في المنشـــآت أيـــا كـــان شكلها القانوني سواء أكانت ذات ملكية فردية أو متعددة المـــلاك أو منشـــآت مساهمة ذات شخصية اعتبارية ، وهناك مدخلين لتحديد الوحدة المحاسبية أو الشخصية المعنوية المحاسبية هي : -

a- المدخل الموجه للشركة **Firm – Oriented Approach** .

b- المدخل الموجه للمستخدم **User – Oriented Approach** .

ينطلق المدخل الأول من تعريف الوحدة الاقتصادية المسئولة عن الأنشطة الاقتصـــادية وعـــن الرقابة الإدارية عليها ، وطبقا لذلك فإن الوحدة المحاسبية تعـــرف علـــى أنها وحدة اقتصادية مسئولة عن الأنشطة الاقتصادية والرقابة الإداريـــة للوحـــدة ، مـــثل تلك الوحدة المحاسبية قد تكون أما منشأة فردية أو شـــركة تضامن أو شركة مساهمة أو منشأة موحدة ، وافضل مثال لتطبيق ذلك المدخـــل يتمـــثل فـــى دمـــج التقارير المرتبطة بوحدات مختلفة بين الشركات القابضـــة والشـــركات التابعة واعتبار المجموعة وحدة اقتصادية واحدة بغض الـــنظر عن تعددها واختلاف أشكالها القانونية ، وجهة النظر هذه قد تم التمسك بهـــا عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** ، أما في ظل المدخل الأخـــر فإن مصالح المستخدمين هي التي تكون محل اعتبار بدلا من الأنشطة

الاقتصـــادية والـــرقابة الإدارية لوحدة المشروع ، ويتمسك بوجهة النظر هذه جمعـــية المحاســـبة الأمريكـــية AAA ، وحيث ينطلق ذلك المدخل الثاني من المصـــالح الاقتصـــادية المخـــتلفة للمســـتخدمين بدلا من الأنشطة الاقتصادية والـــرقابة على الوحدة ، وهو بذلك يرسم حدود الوحدة المحاسبية والمعلومات التي يجب تضمينها في القوائم المالية .

وقـــد حـــددت لجنة الدراسة البحثية للمفاهيم والمعايير - عن مفهوم وحدة المشروع إلمنبثقة من الجمعية الأمريكية للمحاسبة - أن حدود مثل تلك الوحدة الاقتصادية قابلة للتحديد عن طريق :

a- تحديد الأشخاص أو المجموعة ذات المصلحة .

b- تحديد طبيعة مصلحة هؤلاء الأشخاص أو مصلحة تلك المجموعة .

فذلـــك المدخل يعتبر موجها نحو مصالح مستخدمى التقارير المالية ، كما انـــه يبرر التوسع في تقديم المعلومات المحاسبية لمواجهة الاحتياجات المتعددة لمخـــتلف المســـتخدمين ، وقـــد كان لذلك المدخل الواسع تأثيره الواضح على المحاســـبة والتقرير المالى ، حيث يمتد عبر حدود الوحدة الاقتصادية ليتضمن معلومات عن الأداء الاجتماعي للشركة والتلوث البيئي وقياس الموارد البشرية وتطوير المجتمع ، والسياسات المحاسبية للتقرير والتنبؤات المالية ، أن النطاق الجديـــد للمحاسبة يحاول أن يفي باحتياجات المعلومات للمستثمرين المحتملين والقائمين من المعلومات المحاسبية .

أن المدخـــل الـــذي يتعين اتباعه عموما يعتمد على أهداف التقارير المالية ومصالح مستخدمى المعلومات محل التقرير .

وقد أثار التطبيق العملي لفرض الشخصية المعنوية بعض الصعوبات التي يجـــب مراعاتها عندما لا تتطابق الشخصية المعنوية المحاسبية مع الشخصية

المعـــنوية القانونـــية - كمـــا هو الحال في محاسبة الفروع والأقسام ، كما قد تتضـــمن الوحـــدة المحاسبية الواحدة عدة شخصيات معنوية قانونية - كما هو الأمر في الشركات القابضة والشركات التابعة .

2- فرض الاستمرارية The Going Concern Postulate

يرتـــبط فـــرض اســـتمرارية المشروع بافتراض وجود شخصية معنوية مســـتقلة لحـــياته بشـــكل لا يرتبط بحياة ملاكه الطبيعيين ، ووفقا لذلك يتمثل افـــتراض الاســـتمرارية في أن المشروع لن يتم بيعه أو تصفيته في المستقبل القريب ولكن سوف يستمر في تنفيذ أهدافه التشغيلية بشكل مستقل ، وعلى ذلك فإن القوائم المالية لأحد الوحدات يتم إعدادها على افتراض أنها منشأة مستمرة - بمعنى استمرارية أنشطتها Going Concern ، وذلك يفسر أيضا سبب إطلاق مصطلح فرض الاستمرار Continuity Postulate ، وطبقا لذلك فإن الأصول الثابـــتة فـــي منشآت الأعمال تعرف بأنها تلك الأصول التي تساعد على تسيير وإدارة المشـــروع ولـــيس الغرض منها إعادة بيعها ، وذلك يفسر أن الأصول الثابـــتة تظهـــر فـــي الميزانـــية العمومية عند التكلفة الأصلية مطروحا منها مخصصـــات الإهـــلاك ، بينما فى ظل مدخل التصفية يتم تقييم الأصول على أســـاس صـــافى القـــيمة القابلـــة للتحقق Net Realizable Value (سعر البيع مطـــروحا مـــنه تكلفـــة الـــتخلص من الاصل) بدلا من تكلفة الاستحواذ عليه Acquisition Cost، وحيـــث تكـــون سياسات الاهلاك والاستنفاذ غير مبررة وصحيحة إلا إذا تم إفتراض بقاء المنشأة .

أن فـــرض الاستمرارية يشير إلى إحدى صيغتين أولهما أما انه لا يتوقع تصفية المشروع في المستقبل القريب المنظور ، وثانيها أن المشروع سيستمر

فــي ممارســة نشاطه العادي لمدة غير محدودة من الزمن ، تأسيسا على ذلك فــإن هــذا الافتراض يعكس توقعات كافة الأطراف المعنية بأمور المشروع ، وتمــثل هذه التوقعات الحالة العادية أو الظرف العادي للمشروع ، وبناء على هــذه التوقعات فإن القوائم المالية يجب أن تفهم بأنها محاولة مؤقتة أو مرحلية لتصــوير الوضع المالى وتحديد نتائج الأعمال ، وبان هذه القوائم المالية معدة لــدورة محاســبية معيــنة على أعتبار أنها تمثل حلقة تقرير من سلسلة حلقات ســابقة ولاحقة ، وعلى مستخدم بيانات القوائم المالية أن يفسر هذه البيانات في ضــوء فــرض الاســتمرارية ، أما إذا كان عمر المشروع محدودا – سواء لأسباب قانونية مثل انتهاء مدة حق الامتياز في الاستثمار أو لأسباب اقتصادية – فيجب استبعاد فرض استمرار المشروع واعتماد أسلوب تقويم يراعى الفترة الباقــية مــن عمــر المشروع ويراعى طبيعة التصفية ، وما اذا كانت تعتبر تصــفية تدريجــية ضمن فترة زمنية معقولة إما أنها تصفية قسرية خلال فترة قصيرة الآجل نسبيا .

ولاشــك أن اســتمرار المشروع يعتبر حجر الزاوية في النظرية التقليدية للمحاسبة ، والتي فى ضوئها تعتمد نظرية المحاسبة على أساس مبدأ التكاليف التاريخية ، فاستنادا إلى هذا الفرض يعتبر أسلوب التقويم على أساس التكاليف التاريخية هو الأساس المناسب ، فالأصول الثابتة مقتناة لاستخدامها في النشاط العادي للمشروع طيلة عمرها الإنتاجي وليس لبيعها أو تصفيتها قبل انتهاء هذا العمــر الإنتاجــي ، لذلــك تقوم هذه الأصول وتحدد استهلاكاتها على أساس التكلفة التاريخية ، كما أن المخزون السلعي يقوم بسعر التكلفة انسجاما مع هذا الفــرض ، وإذا كان سعر السوق اقل من سعر التكلفة يتم اعتماد القيمة الأدنى انسجاما مع مبدأ الحيطة والحذر .

أن المبرر الذي يقدمه فرض الاستمرار في اعتماد منهج التكلفة التاريخية هو أن المشروع مستمر وأن الأخطاء الناتجة في عام من الأعوام يتم تعويضها في الأعوام القادمة ، فإذا تم تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة الذي يقل كثيرا عن سعر السوق ، فإن هذا سيؤدى إلى تخفيض قيمة الربح في هذا العام ، ولكن مخزون آخر المدة سوف يصبح مخزون أول المدة في العام التالي – ويؤدى بدوره إلى زيادة أرباح العام القادم ، وكذلك فإن اعتماد التكلفة التاريخية في تسجيل قيم الأصول الثابتة وتحديد أعباء الاستهلاك يؤدى إلى حدوث خطا في قياس الربح في عام من الأعوام ، وان هذه الأخطاء يتم تعويضها أو تصحيحها في السنة أو السنوات القادمة عند استبدال الأصول الجديدة بأصول قديمة ، ولكن على الرغم من صحة بعض هذه المقولات حول التعويض الذاتي للأخطاء في الفترة الطويلة الآجل فإن أخطاء تجاهل أثار التضخم النقدي لايتم تصحيحها بالاستمرار في أعداد القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية في الفترة طويلة الأجل ، ويمكن القول بأن الأخطاء في التقارير الدورية في الفترة القصيرة الآجل قد تضر بمصالح كثير من مستخدمى هذه البيانات ، لأن القياس المحاسبى بالاستناد إلى فرض استمرار المشروع يمثل تجمعات للأسعار التي حدثت في تواريخ مختلفة ، والتي غالبا ما تكون بعيدة كل البعد عن القيم الاقتصادية الحالية ولا تصلح بالتالي أساسا لاتخاذ قرارات اقتصادية سليمة ، وإذا كان المشروع مستمرا الى مالا نهاية فإن المساهمين أصحاب المشروع غير مستمرين ، فكل واحد منهم قد يبيع أسهمه في المشروع ، أي يتم تصفية المشروع بالنسبة لهذا المساهم بعينه ، وحتى يتمكن المساهم من بيع أسهمه بسعر عادل، لابد من الاعتماد على قيم اقتصادية حالية واقعية تدخل بياناتها في القوائم المالية لتحديد أسعار الأسهم بشكل واقعي .

بالإضـــافة إلـــى تـــبرير تطبـــيق مـــنهج الـــتكلفة التاريخية فإن فرض الاســـتمرارية يـــبرر أيضا تطبيق نظرية المنفعة Benefit Theory ، فالمنافع المـــتوقع الحصـــول علـــيها مســـتقبلا – مثلا تدفقات الإيرادات والأرباح من الأصـــول الثابـــتة الملموسة أو من شهرة المحل – تتطلب كأساس لها فرض استمرار المشروع ، ولكن هذه المنافع المستقبلية تعانى بصورة عامة من عدم إمكانـــية تحديدهـــا وفق أسس موضوعية ، الأمر الذي يقف في وجه استخدام نظرية المنفعة في التطبيقات المحاسبية العملية .

وتشـــير أدبـــيات المحاسبة إلى أن فرض استمرار المشروع يعتبر حجر الـــزاوية في بناء نظرية المحاسبة ، حيث انه من الأعراف المحاسبية التقليدية الجوهرية .

فقـــد أكـــدت أدبيات المحاسبة على الموافقة على التفسير التقليدي السابق لفـــرض اســـتمرار المشروع ، حيث تقوم بتفسير هذا الفرض من وجهة نظر مخالفة على أساس أن افتراض لانهائية عمر المشروع لا يبرر في واقع الأمر اســـتخدام قـــيم التصفية ، ولكن من ناحية أخرى لا يمثل شرطا كافيا لاستخدام التكالـــيف التاريخـــية عـــندما تـــتوفر بدائل أخرى للتقويم ، بالإضافة إلى أن الاستمرارية لا تقدم تبريرا لتقويم المخزون السلعي وفق أساس التكلفة ، وإنما قاعدة تحقق الإيراد هي التي تقدم أساس التقويم لمبدأ التكلفة .

وقـــد أكـــدت بعـــض أدبيات المحاسبة أيضا على أن فرض الاستمرار قد يكون استنتاجا وحكما اكثر من كونه مجرد فرضا .

وبطبـــيعة الحـــال فـــإن هناك حاجة لإعادة تفسير فرض الاستمرارية في ضـــوء ظاهرة التضخم التي تعانى منها الشركات في بعض البلدان وفى بعض الفـــترات ، فهـــل القوائم المالية تساعد على التنبؤ إذا ما استمر تقييم الأصول

الثابـــتة علـــى أســـاس التكلفة التاريخية في ظل وقت تغيرات الأسعار وزمن التضخم الجامع .

3- فرض وحدة القياس The Monetary Unit Postulate

تحـــتاج المحاســـبة إلـــى وحـــدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات والأنشطة في المشروع وتسمح بأجراء العمليات الحسابية والمقارنات ، وتعتمد فـــي المحاســـبة وحدة النقد الوطنى أساسا لقياس القيمة لمختلف الأحداث التي يهـــتم بهـــا المحاسب ، فتبادل وإنتاج السلع والخدمات ورأس المال المقدم من أصـــحاب المشـــروع أو المقترض من الغير يقاس بوحدة واحدة هي الجنية أو الـــدولار ، أمـــا الأحـــداث غير القابلة للتحديد الكمى النقدي فإنها تستبعد من مجـــال الاهـــتمام المحاسبى ، لذلك يمكن تعريف المحاسبة وفق فرض وحدة القـــياس بأنهـــا عملـــية قياس وتوصيل المعلومات عن الأنشطة القابلة للقياس بوحدات النقد باعتبار أن النقود هى الأساس العام والمشترك للنشاط الاقتصادى، وأنها توفر أساسا ملائما للقياس المحاسبى ، فوحدة النقد هى أكفأ وسيلة للتعبير عـــن التغـــيرات فـــى رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للأطراف المهتمة .

عمومـــا يضـــع فرض وحدة القياس حدين أساسيين للمحاسبة : حد قابلية المعلومات للقياس بالإضافة الى وحدة القياس نفسها ، فالعمل المحاسبى يقتصر على إنتاج معلومات يعبر عنها بوحدة النقد ، إذ لا تثبت و لاتوصل المعلومات الأخرى التي قد تكون مهمة محاسبيا ولكنها غير قابلة للقياس النقدي ، ويمكن وصـــف المعلومـــات المحاسبية بأنها كمية ورسمية ومترابطة هيكليا ، ومدققة ومـــراجعة، ورقمية ، ومتعلقة بالماضى ، أما المعلومات غير المحاسبية فهي

بالمقـــابل وصفية وغير رسمية ، وروائية سردية ، وغير مدققة أو مراجعة ، ومـــتعلقة بالمســـتقبل ، ومـــع ذلك فإن مجال العمل المحاسبى قد اتسع ودخل المجـــالات الوصـــفية ، فلقـــد اظهـــرت العديد من الدراسات التجريبية أهمية وجدوى المعلومات غير المحاسبية بالمقارنة مع المعلومات المحاسبية .

أما الحد الثاني لفرض وحدة القياس فهو يتعلق بحدود وحدة القياس النقدي نفسها ، حيث أن السمة الأساسية التي يجب أن تتصف بها أية وحدة قياس هي صـــفة للثـــبات ، وذلـــك حتى تبقى المعلومات قابلة للمقارنة فيما بينها وقابلة لأجـــراء العملـــيات الحســـابية المختلفة بصورة موضوعية ذات دلالة ، وفيما يتعلق بوحدة القياس النقدية المعتمدة محاسبيا (كالجنيه أو الدولار) فهي تقيس القـــوة الشرائية لوحدة النقد ، أي مجموع السلع والخدمات التي يمكن الحصول علـــيها لقـــاء جنـــيه أو دولار واحد ، ومن المفروض أن تكون القوة الشرائية لوحدة النقد ثابتة ، أي يتم الحصول دائما على نفس مجموع السلع والخدمات ، وهـــذا يـــتحقق فقـــط إذا بقيت أسعار هذه السلع والخدمات ثابتة . ولكن خلافا لوحدات القياس الحسابية (المتر ، الكيلوجرام) التي تتسم بالثبات المطلق ، فإن وحـــدة القياس المحاسبى (الجنيه أو الدولار) عرضة للتغير باستمرار ، كما إن الـــنظرية التقلـــيدية للمحاسبة تنطلق من فرض ثبات وحدة القياس النقدي ، أي من فرض ثبات الأسعار ، وتعد قوائمها المالية استنادا إلى هذا الفرض ، ويعد هـــذا إجـــراء مقـــبولا عمومـــا رغـــم تناقضه مع وقائع الحياة الاقتصادية ، والمحاســـبون مـــازالوا يتمسكون بهذا الفرض انطلاقا من مفهوم الموضوعية الشكلية ، ومع انتشار ظاهرة التضخم النقدي في كافة المجالات الاقتصادية فقد كثر نقد منهج التكلفة التاريخية وسادت الحلول المقترحة .

وعلـــى الرغم من ذلك فان المحاسبة كنظام يختص تقليديا بقياس وتوصيل الأنشطة النقدية ، وحديثا تم التوسع في عديد من المجالات التي تم النظر إليها ســابقا على أنها ذات طبيعة نوعية ، حيث أن كثير من الدراسات التجريبية قد أوضحت أن المعلومات غير المحاسبية اثبتت مدى ملائمتها في اتخاذ القرار ، علـــى ســبيل المـــثال في دراسة عن المعلومات المحاسبية والمعلومات غير المحاسبية وأثار سوق الأسهم فقد كانت المعلومات غير المحاسبية اكثر ملائمة مقارنة بالمعلومات المحاسبية .

4- فرض الفترة أو الدورة المحاسبية The Accounting Period Postulate

ان أدق طــريقة لقــياس نتائج نشاط منشأة معينة هى قياسها وقت التصفية الفعلـــية لها ، ومع ذلك فان مجتمع الأعمال والحكومة والمستثمرين لا يمكنهم الانـــتظار الى مالا نهاية للحصول على تلك المعلومات ، ويعتمد ذلك الفرض بشكل أســاسى على فرض استمرارية المنشأة فى مــزاولة أعمـــالها Going Concern ، ويـــنص فرض الاستمرارية على أن منشاة الأعمال سوف تستمر لفـــترة غير محددة ، أن ذلك الفرض سوف يستمر حتى يتم دحضه عن طريق الأدبـــيات الـــنظرية ، ومع ذلك فهؤلاء الذين يهتمون بنمو واستمرار منشآت الأعمال الذين يحتاجون إلى مجموعة من المعلومات على سبيل المثال المركز المـــالى ، النتائج التشغيلية ، تدفق الأموال عن فترات منتظمة لأغراض اتخاذ القـــرارات قصـــيرة الآجل ، ولضمان ذلك يتم تحديد تاريخ لاستقلال الفترات المالية Cut Off date لتقييم الأداء المالي والنتائج الأخرى ، ولأغراض التوحيد وإمكانـــية المقارنـــة فإن ذلك التاريخ يتم تقريره عادة خلال فاصل من السنة ، وبالاســـتجابة إلـــى ذلك القيد المفروض عن طريق بيئة المستخدم فإن فرض

الفـترة المحاسـبية يقضى بأن التقارير المالية التي تعرض التغيرات في ثروة المنشـأة يجب أن يفصح عنها دوريا ، وعندها يتم إتمام الدورة والموارد التي يتم الرقابة عليها عن طريق المنظمة والمطالبات الموجهة ضد تلك الموارد .

ويعـنى افـتراض الدورية ببساطة استقلالية الفترات الزمنية لاستمرارية حـياة المشـروع ، بمعنى آخر تقسيم الأنشطة الاقتصادية للمنشأة الى فترات زمنـية مصـطنعة **Artificial** ، وتتنوع تلك الفترات الزمنية المستخدمة ولكن الاكثر شيوعا لها هو الشهر أو ربع السنة أو السنة المالية الواحدة ، أن الوحدة الـنقدية يـتم اختـيارها في المحاسبة كأداة شائعة **Common Denominator** للمحاسبة عن معاملات الشركة بطريقة موحدة ، فهي تضمن إمكانية المقارنة، لذلـك السـبب فـان وحدة القياس والتقرير هذه يتم اعتبارها على أنها فرض رئيسى ، ومن وجهة نظر الاستقرار العام للنقود فإن فرض وحدة القياس ذاتها يـتم اعتـباره علـى انه فرض نقدي مستقر **Stable Monetary Postulate** في نظـرية المحاسـبة ، ويفترض في ذلك الفرض أنه عبر فترة زمنية فإن القوة الشـرائية **Purchasing Power** للنقود أما أن تظل مستقرة أو أن تتغير بشكل جوهـري أو غـير مؤثـر ، لذلـك فإن المحاسبة التقليدية على أساس التكلفة التاريخـية قد استمرت على نحو مفيد لأغراض قياس والتقرير عن المعلومات للمستثمرين .

وأثـناء العقدين السابقين مع ذلك - بسبب المعدلات المرتفعة للتضخم من الـبلاد فـإن القوى الشرائية للنقود قد هبطت بشكل ملحوظ ، وبالتالى فلم يعد ذلـك الفرض في مركز من شأنه أن يلعب دور الوحدة النقدية المستقرة ، ومن ثـم فقـد كان هناك تفكير ملحوظ في الدوائر الأكاديمية والمهنية لإيجاد بدائل لوحدة قياس واسعة النطاق .

وبجانــب أن المحاسبة مقصورة على إنتاج معلومات يتم التعبير عنها في صــورة الوحــدة النقدية ، فإنها لن تسجل أو توصل المعلومات الملائمة حيث أنها لن توصل معلومات غير نقدية Non - Monetary Information .

أن الحســابات قد يتم عرضها أيضا عن طريق الإدارة عن فواصل زمنية تقل عن سنة واحدة لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية .

ونتــيجة للتأكــيد علــى حاجة المستخدمين الخارجيين في الحصول على معلومــات زمنية ومتكررة وملائمة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية فــي إصــداراته ونشراته عن اتخاذ القرار الرشيد ، فإن كثير من الشركات قد تقــوم بإصــدار تقاريــر دوريــة أو مرحلــية Interim Report بحيث توفر معلومات على أساس ربع سنوى أو شهرى ، وقد أشارت الدراسات التجريبية الــى ردود فعــل ســوق الأســهم على إصدار التقارير المرحلية وأثرها على قــرارات الاســتثمار للمستخدمين – مما يؤكد نفعية التقارير الدورية ، وللتأكد من مصداقية تلك التقارير الدورية فإن رأى مجلس مبادئ المحاسبة رقم (28) وإيضــاحي معــياري المحاســبة رقــم 3 ، 16 قد تطلب أن تتأسس التقارير الدوريــة على نفس المبادئ والممارسات المحاسبية التي استخدمت عن طريق المنشأة في أعداد قوائمها المالية السنوية الأخيرة .

أن فــرض الفــترة المحاســبية يتطلــب أن يتم أعداد تقارير مالية دورية قصــيرة الأجــل ، واســتخدام مفاهــيم المستحقات والمقدمات ، والقيام بعمل التخصــيص الملائــم على سبيل المثال المصروفات المدفوعة مقدما ، والدخل غــير المكتســب ، والمصــروفات المســتحقة ، والإيرادات غير المحصلة ، والإهلاك ، وقد يضطر المحاسب إلى استخدام حكمه الشخص وخبرته لتطبيق فــرض الاســتمرار وأهمية حساب قيمة المستحقات والمقدمات ، وذلك يجعل

القوائــم المالية الدورية ذات طبيعة ذاتية لمدى معين ، ولكن مثل تلك الحدود يــتم التغاضـــى عنها في ضوء الحاجة إلى توفير معلومات في توقيت مناسب للمستخدمين .

أن أعــداد قوائم مالية دورية قصيرة الأجل حسبما يتطلب فرض الدورية يســتلزم تطبــيق محاســبة المستحقات والمقدمات لكافة عناصر المصروفات والإيرادات في المشروع ، أي إجراء التسويات الجردية لتحديد الربح الدورى والمركز المالى بشكل دقيق ، ومع أن تطبيق محاسبة المستحقات والمقدمات قد يكــون غــير دقيق في التقارير المؤقتة الدورية الربع سنوية أو الشهرية ، فإن حاجــات المســتثمرين إلــى معلومــات هذه التقارير مازالت تفرض ضرورة الاستمرار في نشرها.

وعمومــا فــإن النتائج الشهرية تكون أقل قابلية للاعتماد عليها من النتائج ربــع الســنوية ، فى حين تكون الأخيرة أقل قابلية للاعتماد عليها من النتائج الســنوية ، ويرغــب المستثمرون عادة فى سرعة تشغيل المعلومات والإعلان عــنها ، ومــع ذلك فكلما زادت سرعة إصدار المعلومات ، كلما زاد تعرضها للخطــأ ، وتمــثل هــذه الظاهــرة مثالا على عملية الموازنة **Trade-off** بين الملاءمة والمصداقية فى إعداد البيانات المالية .

4/3 المفاهيم النظرية (نظريات) للمحاسبة

The Theoretical Concepts (Theories) of Accounting

أن المفاهــيم الــنظرية للمحاسبة تمثل الإيضاحات أو البديهيات **Axioms** التي تعرض طبيعة الوحدات التي تعمل في ظل اقتصاد حر، أن طبيعة الوحدة والمصالح في الوحدة قد تم تبويبها تبعا لنظرية الملكية المشتركة **Proprietary**

Theory ، ونظرية الوحدة أو الشخصية المعنوية Entity Theory ونظرية حق الملكـية المتبقـي Residual Equity Theory ، ونظرية المنشأة Euerprise Theory ونظـرية الأموال المخصصة Funds Theory ، وفيما يلي مناقشة لتلك النظريات على النحو التالي :

1- نظرية الملكية المشتركة The Proprietary Theory

أن نظـرية الملكية تسعى نحو شرح مضمون ومبادئ القياس القائمة وراء القوائـم الماليـة عن طريق وضع مالك المنشأة كجوهر عالم المحاسبة ، حيث يتم عمل كافة المشاهدات من وجهة النظر هذه ، ويرى المحاسب فقط ما الذي يرغـب فـيه المـالك أن يراه وينظر الى القيم تبعا إلى مصلحته ، حيث تمثل الأصـول الأشـياء المملوكـة والالـتزامات تمـثل الديـون المستحقة ، أما المصـروفات فهـي تعـنى الانخفاض في حقوق الملكية بينما تمثل الإيرادات الـزيادات فيها ، أن صافى الدخل (الإيرادات - المصروفات) يمثل التغير في حقـوق الملكـية خلال فترة معينة ، كما أن حقوق الملكية تعتبر بمثابة صافى قيمة المشروع للملاك ، وهى تتبع المعادلة المحاسبية التالية :

الأصول - الالتزامات = حقوق الملاك

Assets - Liabilities = Owner's (Proprietor's) Equity

$$\Sigma A - \Sigma L = P$$

أن نظـرية الملكية تتلائم بشكل كبير مع أشكال المنشآت الفردية وشركات الأشـخاص على الرغم من أن الشركات المساهمة قد تتأثر أيضا بتلك النظرية لحد ما ، أن إجمالي حقوق الملاك الداخليين Insiders Equity بمعنى أن رأس المـال المدفوع والاحتياطيات الحرة والفائض والأرباح المحتجزة يمثل صافى

الـثروة المسـتحقة لحملـة الأسهم أو الملاك ، لذلك فان نظرية الملكية توحي بإمكانـية تطبـيقها أيضا على الشركات المساهمة ، أن دخل الشركة المساهمة بمعـنى الأربـاح بعد الفوائد والضرائب تمثل صافى الدخل إلى حملة الأسهم (الملاك) بدلا من كامل موردى رأس المال ، أن الفائدة والضريبة يتم معالجتها كمصـروف الـذي يخفـض مـن صافى الدخل إلى المساهمين ، أيضا فإن مصطلحات مثل الأرباح لكل سهم Earnings Par Share (EPS) والتوزيعات لكل سهم (Dividend Per Share DPS) تشير ضمنا إلى التأكيد على الملكية،

أن الهـدف الرئيسـي لتلك النظرية يتمثل في تحديد صافى ثروة المالك ، وتلك النظرية كما تكشف المعادلة المحاسبية ذات توجه نحو الميزانية العمومية، وتـبعا لتلك النظرية فإن الوحدة ينظر إليها على أنها تمثل الوكيل The Agent أوالممـثل Representative أو الاتفـاق الـذي مـن خلاله يعمل الأشخاص الفرديـن أو المسـاهمين ، وتعتبر نظرية الملكية المشتركة من أقدم نظريات المحاسـبة حيث ارتبط تطورها بتطور القيد المزدوج منذ القرن الرابع عشر ، وقـد سـادت الفكر المحاسبى حتى منتصف القرن التاسع عشر ، حيث كانت المشـروعات الفردية وشركات الأشخاص تقوم على أساس شخصية الشركاء والـثقة المتبادلة بينها وعلى أساس عدم فصل الذمة المالية للمشروع عن الذمة المالية للشركاء ، وكان من الطبيعي أن تنشأ خلال تلك الحقبة نظرية محاسبية تقف في خدمة أصحاب تلك المشروعات وتشتق منها فروض ومبادئ محاسبية تتناسـب معهـا ، وتعتبر تلك النظرية عنصر الملكية بمثابة جوهر المشروع وأسـاس التمييز بين الأشكال المختلفة للمشروعات ، وتقوم تلك النظرية على عـدة مقومات هي :- (a) العلاقة التعاقدية بين ملاك المشروع باعتبارها هي التي ترسم إطار المشـروع وتضع نظامه الأسـاسي وتحدد توزيعات الأرباح

، (b) الملكـــية باعتـــبار أن أصول الشركة مملوكة جماعيا للأفراد الطبيعيين المكونتيـــن للشـــركة ، (c) الإدارة حيـــث يعتبر الملاك بشكل عام هم مديرو الشـــركة أنفســـهم ، وحتى في ظل تفويض ســـلطة الإدارة إلى المديرين فإنها يختارونهم بأنفسهم ويعتبرون وكلاء في تلك الحالة عن هؤلاء الملاك ، (d) تحقيق الربح – حيث تطبق تلك النظرية في الشركات الهادفة إلى تحقيق الربح .

عمومـــا فـــإن الفرض الأساسي لنظرية الملكية المشتركة يتمثل في تحديد وتحلـــيل صـــافى ثروة الملاك Proprietors Net Worth أو ما يسمى أيضا بحقـــوق الملكـــية Proprietors Equity ، وهـــذه المحاسبة التي تهتم بحقوق الملاك تعرف باسم محاسبة حقوق الملكية Equity Accounting .

ولاشـــك أن مـــراعاة مصـــالح الملاك أو أصحاب المشروع قد أدى إلى اعـــتماد مفهوم حقوق الملكية الذي اثر بدوره على مجموعة المفاهيم المحاسبية الأساسية ، ولعل أهم تلك النتائج :

1- **مفهـــوم الأصـــول** : تعتبر الأصول ملكا لصاحب أو أصحاب المشروع وليست ملكا للمشروع .
2- **مفهـــوم الخصـــوم** : تعتـــبر الخصوم بمثابة التزامات على صاحب أو أصـــحاب المشـــروع ، فمسؤولية المالك غير محدودة ولا تقتصر على رأس المال المستثمر في المشروع .
3- **معادلـــة الميزانـــية** : يتم التركيز على حقوق أصحاب المشروع ، لذلك تتحدد معادلة الميزانية فى الشكل التالي :

حق الملكية = مجموع الأصول – مجموع الخصوم

4- مفهـــوم الإيـــرادات : تمـــثل الإيرادات عناصر موجبة في حساب رأس المال أي في حق الملكية .

5- مفهوم المصروفات : تمثل المصروفات عناصر سالبة في حساب رأس المال - أي في حق الملكية .

6- مفهـــوم الربح : يمثل الربح صافى الزيادة في حقوق الملكية ، لذلك يتم تحديد نتيجة الدورة من ربح أو خسارة عن طريق مقارنة المركز المالى في بداية ونهاية الفترة المحاسبية .

2- نظرية الوحدة أو الشخصية المعنوية The Entity Theory

فـــي ظل نظرية الوحدة أو الشخصية المعنوية فإن صافى الدخل لا يتعلق بالمـــالك ، ولكـــن بـــالوحدة الاقتصادية ، والتي ينظر إليها على أنها شخصية منفصلة ومميزة عن موردى رأس المال .

أن كافة الدخل لا يصبح حقا للوحدة وإنما فقط ذلك الجزء من الدخل الذي يقـــرر لغـــرض تخصيصـــه للتوزيع على حملة الأسهم هو الذي يتعلق حقيقة بـــالملاك ، أن منشـــأة الأعمال هي مركز المصلحة في تلك النظرية ، وتتمثل المعادلة المحاسبية في تلك الحالة على النحو التالي : -

الأصول = الالتزامات + حقوق المساهمين

Assets = Liabilities + Shareholder's Equity

$$\Sigma A = \Sigma L + SE$$

ويمكن إعادة صياغة تلك المعادلة أيضا على النحو التالي : -

الأصول = الحقوق والالتزامات

Equities = Assets

حيث أن إجمالي الحقوق مساوية للالتزامات بالإضافة لحقوق المساهمين . أن المعادلة توضح أن الأصول (الموارد) تكون مملوكة عن طريق حق الملكية وهــي مسئولة عن كل من الحقوق الخارجية على الموارد (الدائنين) والحقوق الداخلية (المساهمين) .

وبخــلاف نظــرية الملكــية حيــث تتعلق الأرباح بعد الفائدة والضرائب بــالملاك، تشير نظرية الوحدة الى أن التوزيعات المعلنة فقط هى التى تخص المســاهمين ، وطــبقا لتلك النظرية فإن بعض الأرباح المحتجزة في المشروع خــارج صافى الدخل المحقق لايتم اعتبارها دخلا للملاك أو المساهمين ، في نظرية الوحدة فإن موردى رأس المال يصبحون مثل الدائنين ويتم تحديد الفائدة والأصــول والالــتزامات والمصــروفات والإيرادات من وجهة نظر مصلحة الإدارة بــدلا مــن حملة الأسهم ، وحيث أن وحدة المشروع تظل مسئولة عن الوفــاء بمطالــبات حملة الحقوق فإن نظرية الوحدة يقال أنها محور الدخل ، ونتــيجة لذلــك فإنهــا ذات توجــه نحو قائمة الدخل **Income Statement** ، ان المحاســبة عن جملة حقوق الملكية يتم تحقيقها عن طريق قياس الأداء التشغيلى والمالى للمنشأة .

أن نظــرية الوحــدة لديها تطبيقاتها الرئيسية في نموذج شركات الأموال حيث أن لها وجود مستقل عن حياة الملاك الأفراد .

وبعكس نظرية الملكية المشتركة فإن عنصر الملكية أو شخصية المالك لا تعــد جوهرية في تكوين واستمرار المشروع في نظرية الشخصية المعنوية ، وعموما تقوم هذه النظرية على المقومات التالية :-

(1) العلاقة التعاقدية :

أن العلاقـــة التعاقدية بين المساهمين وبقية المستثمرين في المشروع تتحدد قانونـــا بشكل منفصل ، ويعتبر القانون هو الذي يرسم الإطار العام للمشروع ، حيـــث يـــتكون المشـــروع من مجموعة من الأصول أو الأموال التي يقدمها المســـتثمرون لاســـتخدامها في أعمال المشروع سواء كان هؤلاء المستثمرون ملاكا أو مقرضين .

(2) الملكية :

أن أصـــول الشركة مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصا معنويا ، أما أصـــحاب المشـــروع فلهم حق على هذه الأصول عند التصفية ، ولهم حق في الأرباح عندما يقرر مجلس الإدارة .

(3) الإدارة :

بظهور الشركات المساهمة ظهرت الحاجة إلى انتخاب مجلس إدارة ليقوم بـــإدارة الشـــركة نـــيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب معها قـــيامهم جمـــيعا بـــإدارة الشركة . وبذلك نشأت ظاهرة الانفصال بين الملكية والإدارة .

(4) تحقيق الربح :

يدعـــى أنصار نظرية الشخصية المعنوية أن ظهور الشركات المساهمة قد أدى إلـــى نشوء الإدارة المهنية التي ترسم سياسة المشروع ليس بهدف تعظيم الأربـــاح – كمـــا هـــو الحال في نظرية الملكية المشتركة – بل بهدف تحقيق أربـــاح مناســـبة ومعقولـــة للمســـاهمين أصحاب المشروع ودفع أجور عادلة

للعامليــن وتقديــم خدمة ممتازة أو سلعة جيدة للمستهلكين ، أو بصورة عامة خدمة المجتمع الذي تعمل الشركة في نطاقه .

تعــنى نظــرية الشخصــية المعــنوية أن الأصول أو الموارد الاقتصادية المــتاحة للمنشــأة هي ملك لها سواء كان مصدرها المساهمين أو المقرضين ، وان كلا من المساهمين والمقرضين لهم حقوق على المنشأة ، وان اختلفت هذه الحقوق من حيث الربح والمخاطرة والرقابة الإدارية والتصفية .

ولقد أثرت نظرية الشخصية المعنوية على الفكر المحاسبى السائد وعدلت مــن مضــمون بعــض المصطلحات والتعاريف المحاسبية ، فبعكس نظرية الملكــية المشــتركة التــي أخذت بوجهة نظر أصحاب المشروع ، فإن نظرية الشخصية المعنوية تأخذ بوجهة نظر الإدارة ، وكانت أهم أثارها كالتالي :

(1) الوظيفة المحاسبية :

لقد أضافت إلى الوظائف السابقة المتعلقة بالتسجيل والرقابة وتحديد النتائج دوريــا وظــيفة إعلامية موجهة إلى المساهمين والمجتمع الاستثماري بهدف توجيه النشاط الاقتصادي في المجتمع وتأمين مناخ ملائم لاستمراريتها

(2) رأس المال :

بيــنما اقتصر مفهوم رأ س المال في نظرية الملكية المشتركة على حقوق أصــحاب المشروع (رأس المال المدفوع من الشركاء مضافا إليه الاحتياطيات الرأسمالية والأرباح المحتجزة من الدورات السابقة وربح الدورة) ، التي تتمثل في صافى قيمة الأصــول **Net Worth** ، فإن مفهــوم رأس المال في نظرية الشخصــية المعــنوية قد أتسع ليشمل إجمالي الأصول ، فقد حل إجمالي قيمة الأصــول محــل صافى قيمة الأصول ، واصبح رأس المال يتمثل في مجموع

الأصـــول أو الموارد المستثمرة في أعمال المشروع بغض النظر عن مصدر التمويل ، أي سواء كان رأس المال مملوكا للمساهمين أو مقترضا من الغير .

(3) الأصول :

حســـب نظـــرية الملكية المشتركة تعرف الأصول بأنها كل شئ مملوك له قـــيمة ، باعتـــبار أن جوهـــر الأصل هو قدرته على سداد الديون ، أما طبقا لنظرية الشخصية المعنوية فتعرف الأصول بأنها كل شئ له قدرة على الإنتاج ويســـاهم بالتالي في تحقيق الأرباح ، وبذلك حلت القدرة الإنتاجية للأصل محل قدرته على سداد الديون .

(4) الخصوم :

طـــبقا لـــنظرية الملكية المشتركة تعرف الخصوم بأنها التزامات المشروع تجـــاه الغـــير ، أما في نظرية الشخصية المعنوية فقد تطورت فكرة الخصوم وأصـــبحت تـــدل على التزامات الإدارة أو التزامات على أصول المشروع ، وهذه الالتزامات تتمثل في حقوق أصحاب المشروع وفى حقوق الغير .

(5) الإيرادات :

تمثل الإيرادات قيمة الإنجازات المحققة نتيجة الجهود التي بذلت في سبيل تحقـــيق أهداف المشروع ، لذلك تتكون الإيرادات من القيم المالية التي تستحق للمشـــروع نظـــير تأدية خدماته أوبيع منتجاته للغير ، فالإيرادات هي تدفقات دخلية موجبة ، وليست مجرد تغيرات موجبة في حساب رأس المال أو حقوق الملكية .

(6) المصروفات :

تمـثل المصـروفات تكلفـة الحصـول على الإيرادات ، أي أنها مقياس للمجهـودات المـبذولة في تحقيق إيرادات الفترة ، وتأسيا على ذلك فأن هناك علاقـة سببية بين المصروفات والإيرادات ، فالمصروفات هي تدفقات دخلية سالبة وليست مجرد تغيرات سالبة في حساب رأس المال أو حقوق الملكية .

(7) الـربح :

يـتم تحديـد نتيجة الفترة من ربح أو خسارة عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصـروفات في قائمة الدخل ، وليس عن طريق مقارنة ميزانيتين متتاليتين لتحديد صافى التغيرات في حقوق الملكية .

أن التغير في أسلوب تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة ، أي الانتقال من أسلوب قياس التغيرات في حقوق الملكية وفقا لنظرية الملكية المشتركة إلى أسـلوب قائمـة الدخل بمقابلة الإيرادات بالمصروفات وفقا لنظرية الشخصية المعنوية يهدف إلى الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها من قبل المستثمرين بفئاتهم المختلفة من مساهمين ومقرضين .

وقد اعتقد سابقا أن أسس التقييم كانت مختلفة في حالة نظريات الملكية أو الوحـدة الشخصـية المعنوية ، ففي نظرية الملكية كان يتم تقييم الأصول عند القـيم الجاريـة حيـث أن حقوق الملاك اعتبرت صافى الثروة ، أما في ظل نظـرية الوحـدة فـإن المنشأة لا تختص بالقيم الجارية ، حيث أن التأكيد كان مركـزا على المحاسبة عن التكلفة للملاك وحملة الحقوق الأخرى ، ومع ذلك فـإن المناقشـات الحديثة للتقييم قد ركزت على أهمية القيم الجارية باعتبارها ملائمة في تحديد الدخل للمنشأة كمقياس للخدمات المستقبلة للشركة – وكأساس

للقـــرارات المســـتقبلية لـــلإدارة ، لذلك فإن نظريتى الملكية والوحدة لا تملى بالضرورة أسس تقييم مختلفة .

3- نظرية حق الملكية المتبقي The Residual Equity Theory

أن نظـــرية حقوق الملكية المتبقية يعتقد بأنها قريبة ومتماثلة تماما لنظرية الملكـــية ، إلا أن الاخـــتلاف يتمـــثل في أن تلك النظرية تستبعد حملة الأسهم الممـــتازة مـــن مجموعة الملاك ، أن توزيعات الأسهم الممتازة يتم استقطاعها من صافى الدخل عندما يتم حساب أرباح المالك أو حامل الأسهم العادي ، أن الأربـــاح لكل سهم من حملة حق الملكية المتبقي يتم حسابه عن طريق استبعاد توزيعات الأسهم الممتازة .

وتتمثل وجهة نظر حق الملكية المتبقي في انه يعتبر بمثابة مفهوم يقع لحد مـــا بيـــن نظـــرية الملكـــية ونظرية الوحدة ، وفى تلك الحالة تصبح المعادلة المحاسبية على النحو التالي:-

الاصول - حقوق محددة = حق الملكية

Residual Equity = Specified Equities - Assets

تتضـــمن حقـــوق الملكية المتبقية حقوق كافة الدائنين وحقوق ملكية حملة الأســـهم الممتازة ، تلك النظرية تعترف بمركز حملة الأسهم العادية على أنها تمـــثل حملـــة المخاطر المتبقية ومالك المكافأة المتبقية ، أن الاتجاهات الحديثة تشير إلى أن رأس مال الأسهم العادية يتم إظهارها بشكل مميز عن رأس مال الأسهم الممتازة كجزء من حقوق الملاك الداخليين Insiders Equity ، في حين أن القـــروض طويلـــة الآجـــل والسندات يتم إظهار على أنها حقوق الأطراف الخارجية Outsiders Equity في قائمة المركز المالى .

أن الهدف الرئيسي لمدخل حقوق الملكية المتبقاه يتمثل في توفير معلومات افضـل لحملة الأسهم العادية لاتخاذ قرارات الاستثمار ، وفي شركات الأموال ذات الاسـتمرارية غـير المحددة فإن القيمة الحالية للسهم العادي يعتمد بصفة رئيسية على توقعات التوزيعات المستقبلية ، وأن التوزيعات المستقبلية بدورها تعـتمد علـى توقعـات إجمالـي المتحصلات ناقصا التزامات تعاقدية محددة ومدفوعـات إلى حملة حقوق الملكية محددين ومتطلبات لإعادة الاستثمار ، أن المعلومـات المقدمـة بخصوص حقوق الملكية المتبقاه تعتبر نافعة عند التنبؤ بـتوزيعات مستقبلية محتملة إلى حملة الأسهم العادية . وعموما فإن الإفصاح عـن تلـك الحقـوق المتبقـية المحتملة تساعد حملة الأسهم العادية في اتخاذ قرارات استثمار جيدة .

4- نظرية المنشأة The Enterprise Theory

لقـد سبق الإشارة إلى أن كافة منشآت الأعمال الضخمة قد أصبحت على وعـى بمسـئوليتها الاجتماعية ، أن أنشطة منشآت الأعمال لها آثار اقتصادية واجتماعـية ، أن الشـركات الضخمة لم يعد يمكنها أن تعمل بشكل منفرد من أجـل مصـلحة مسـاهميها فقط ولا يمكن افتراض أن المنافسة سوف تحمى بالضرورة مصالح المجموعات الأخرى .

أن نظـرية الشـركة Enterprise Theory تعتبر امتداد لنظرية الوحدة Entity Theory التـي فيها يتم إعطاء ترجيح مستحق لمصالح المجمـوعات الاجتماعـية بجانب المستثمرين والدائنين ، أن تلك النظرية تعتبر ذات مفهوم واسع نسبيا مقارنة بنظرية الوحدة ولكنها لم يتم تحديدها بشكل جيد في نطاقها وتطبيقها ومازالت طرق القياس والتقرير في مرحلة وعملية التطوير .

في نظرية الوحدة ينظر إلى المنشأة على أنpها وحدة اقتصادية منفصلة تعمل بصفة رئيسية لفائدة حملة حقوق الملكية ، في حين في نظرية المنشأة فإن الشركة تمثل مؤسسة اجتماعية تعمل لمصلحة كثير من المجموعات المعينة ، وتتضمن تلك المجموعات على نطاق واسع بجانب المساهمين الدائنين والعاملين والعملاء والمجتمع والحكومة ، ذلك النموذج العام لنظرية المنشأة يمكن أن ينظر إليها على أنها نظرية اجتماعية للمحاسبة **Social Theory of Accounting** .

أن المفهوم الأكثر ملائمة للدخل في ظل مفهوم مسئولية اجتماعية واسع للمنشأة يتمثل في مفهوم القيمة المضافة **Value - Added Concept** وهو عبارة عن سعر السوق لمخرجات المنشأة ناقصا سعر السلع والخدمات التي تم اقتناؤها عن طريق تحويلها من منشآت أخرى ، لذلك فإن كافة العاملين والملاك والدائنين والحكومات يعتبرون بمثابة متلقون للدخل في شكل أجور ورواتب وتوزيعات أرباح وفائدة وضرائب ، أن المعلومات المحاسبية يجب أن يتم عرضها بطريقة معينة من شأنها أن تجعل كافة المستفيدين في مركز معين من شأنه يمكن من اتخاذ قرارات رشيدة ، ونتيجة لذلك فإن عديد من البلاد مثل إنجلترا وفرنسا وألمانيا تقوم بإعداد قوائم على أساس القيمة المضافة .

أن صافى دخل المنشأة يعتبر مفهوم ضيق نسبيا مقارنة بمفهوم القيمة المضافة ، حيث في ظل مفهوم صافى دخل المنشاة يتم تضمين أعباء الفائدة وضرائب الدخل في صافى الدخل التقليدي لحملة الأسهم .

5- نظرية الأموال المخصصة The Fund Theory

فـــي ظل نظرية الأموال المخصصة فإن أساس المحاسبة ليس المالك ولا الوحدة كشخص منفصل ، إنما بالأحرى فإن أساس المحاسبة يتمثل فى الوحدة التشـــغيلية باعتبارها وحدة النشاط الموجهة ، تعتبر نظرية الأموال أن الوحدة المحاسبية تتكون من موارد اقتصادية (أموال مخصصة) والالتزامات المرتبطة والقـــيود والمحددات في استخدام تلك الموارد ، إن مجال الاهتمام الذي يطلق عليه الأموال يتضمن مجموعة من الأصول والالتزامات والقيود المرتبطة التى تمـــثل وظـــائف أو أنشـــطة اقتصـــادية محددة ، ان تلك النظرية تتأسس على المعادلة المحاسبية التالية :-

الاصول = قيود على الاصول

Restrictions of Assets = Assets

أن الوحدة المحاسبية تعرف على أساس الأصول والاستخدامات التي إليها يـــتم تخصـــيص تلك الأصول ، أن الأصول تمثل خدمات مستقبلية للأموال أو للوحـــدة التشـــغيلية ، أما الالتزامات فهي تمثل قيود على الأصول المحددة أو العامة للأموال ، أن نظرية الأموال تعتبر تركز على الأصول حيث أنها تضع تركـــيز على الإدارة والاستخدام الملائم لتلك الأصول ، وفي تلك النظرية فإن قائمـــة المصادر والاستخدامات تعتبر القائمة الأكثر أهمية ، حيث أن الميزانية العمومـــية لا تمـــثل القائمـــة المالية الرئيسية ، كما أن قائمة الدخل هي قائمة مســـاعدة فقـــط لقائمـــة الأموال ، ويمكن القول بأن القائمة الرئيسية لمصادر واستخدامات الأموال تعكس سلوك أعمال المنشأة .

أن الأمـــوال قد عرفت على أنها وحدة مالية ومحاسبية مستقلة ذات توازن ذاتى لمجموعة الحسابات التي تسجل النقدية و المصادر الأخرى ارتباطا بكافة الخصـــوم المرتبطة بالالتزامات والاحتياطيات وحقوق الملكية التي يتم فصلها لأغراض مواصلة نشاطها المحدد أو تحقيق أهداف معينة بالتوافق مع تعليمات خاصة وقيود أو محددات معينة .

أن منهـــوم نظـــرية الأموال المخصصة يعتبر مفيدا للحكومة والتنظيمات غـــير الهادفة للربح لتحقيق الربح على سبيل المستشفيات والجامعات ووحدات الحكـــم المحلـــى التـــي ترتـــبط بأعمـــال متعددة الوجوه والتي تتضمن أموال مخصصــــة ، كـــل نوع منها ينتج تقارير منفصلة من خلال نظمها المحاسبية والمجموعات الملائمة من الحسابات .

أن نظرية الأموال المخصصة تعتبر ملائمة أيضا في التنظيمات الموجهة لتحقيق الربح على سبيل المثال تشغيل الأموال الغارقة ، كما أنها تطبق جزئيا فـــي المنشـــآت التـــي تستخدم الصناديق لأهداف معينة مثل الصناديق الدوارة لسداد القروض ومحاسبة التعاقد ومحاسبة التصفية .

أن الـــنظر إلـــى الوحدة المحاسبية باعتبارها مجموعة من الاعتمادات أو الأمـــوال المخصصـــة لتحقـــيق نشـــاط أو غرض معين قد أثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية وفيما يلي أهم تلك الآثار :

(1) طبيعة الوحدة المحاسبية :

تعـــرف الوحـــدة المحاسبية بأنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشـــاط معيـــن طـــبقا لقـــيود محددة على مقدار كل مصروف ومجال أنفاقه . فـــالوحدة المحاسبية ليست شخصية معنوية مستقلة كما أنها ليست مجموعة من الأشخاص أصحاب المشروع إنما هي مجرد اعتماد مالى .

(2) الأصول :

الأصول هي مجموعة الموارد المعتمدة للوحدة لاستخدامها في مجال معين، فهـــي مجموعـــة من الإيرادات التي تم التصريح للوحدة بتحصيلها خلال فترة معيـــنة ، فأصـــول الوحـــدة الإداريـــة أو الحكومية هي عبارة عن الإيرادات المســـتحقة لها ، وهى ليست أصول فعلية يمتلكها أصحاب المشروع كشخصية معنوية .

(3) الخصوم :

الخصـــوم هـــي الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الأنفاق المختلفة ، فهي مصـــروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية وفقا للقيود الموضوعة على مقدار كـــل مصروف ومجال أنفاقه ، فالخصوم هي قيود على استخدام أصول الوحدة الإداريـــة أو الحكومـــية ، أي قـــيود علـــى استخدام الموارد وذلك في صورة اعـــتمادات لا يجوز بأي حال تجاوزها ، كما لا يجوز الأنفاق من اعتماد معين على مجالات تقع خارج نطاق الاعتماد .

(4) معادلة الميزانية :

فـــى ضوء تعريف الأصول والخصوم طبقا لنظرية الأموال المخصصة ، تتمثل معادلة الميزانية على النحو التالي :-

الإيرادات المقرر تحصيلها = الاعتمادات المخصصة لاوجه الأنفاق .

أو الأموال المخصصة للوحدة = القيود المحددة لاستخدام تلك الأموال .

أو الأصول = القيود والالتزامات على تلك الأصول .

وهكـــذا ، فإنـــه ليس هناك قائمة مركز مالى بالمعنى المحاسبى التقليدي ، إنمـــا هـــناك برنامج عمل يعبر عنه في صورة مالية هي اقرب ما تكون إلى الموازنة .

(5) الإيرادات والمصروفات :

تمـــثل إيـــرادات الوحـــدة ذلك الجزء الذي تم تحصيله فعلا من الإيرادات المقـــررة أو المستحقة ، أما المصروفات فتمثل ذلك الجزء الذي تم أنفاقه فعلا مـــن الاعـــتمادات المخصصة للأنفاق ، فالإيرادات والمصروفات هي تدفقات نقدية داخلة وخارجة دون أي ارتباط سببى فيما بينها .

(6) نتيجة الأعمال :

لا توجـــد مقابلـــة فعلـــية بين الإيرادات والمصروفات بالمعنى المحاسبى التقلـــيدي لقائمـــة الدخل ، وإنما يوجه الاهتمام في مجال تحديد نتيجة الأعمال علـــى مدى التزام الوحدة المحاسبية الإدارية أو الحكومية بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة طبقا للاعتمادات المقررة .

5/3 المبادئ الأساسية للمحاسبة The Basic Accounting Principles

أن المبادئ الأساسية للمحاسبة تعتبر قواعد عامة للقرار التى تحكم تطوير الأســاليب المحاســـبية ، وقد يطلق عليها بالخصائص الأساسية للمحاســبة Basic Accounting Features ، وتشـــتق تلـــك المبادئ أساسا من الفروض المحاسبية، وفى ضوئها يمكن للمحاسب اتباع الإجراءات واتباع الممارسات ، مـــن هـــنا يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية هي بمثابة المرشد أو الدليل لحل المشـــاكل المحاســـبية أو الأســـاس لاتخاذ إجراء محاسبي معين ، وتعتمد تلك المـــبادئ بلاشـــك علـــى كل من نظرية الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية وتتضمن تلك المبادئ مايلى : -

1) مبدأ الإيراد ، 2) مبدأ التكلفة ، 3) مبدأ المقابلة ، 4) مبدأ الموضوعية، 5) مبدأ الإفصاح الكامل ، كما أن محددات وقيود الاستثناءات أو التعديل تتمثل في الأهمية النسبية والثبات والتحفظ والتوقيت الملائم .

(1) مبدأ الإيراد The Revenue Principle

ويطلق على ذلك المبدأ أيضا مبدأ التحقق Realization Principle ، وذلك المبدأ يشير الى مبدأ الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition ، وحيث ينص ذلك المبدأ على أن الإيراد يجب أن يعترف به في الفترة التي عندها يتم القيام بالبيع ، ويطرح ذلك تساؤل هام وهو متى يجب الاعتراف بالإيراد ؟ ، وعموما تتوقف إجابة هذا التساؤل على الأساس المحاسبى المستخدم ، فإذا تمت المحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق يجب الاعتراف بالإيراد عندما يكتسب Earned ، ومع ذلك فإن اكتساب الإيراد يكون عادة امتدادا لدورة اقتصادية Economic Process وهو بذلك لا يحدث فعلا في نقطة زمنية معينة .

فبعض الإيرادات مثل اكتساب الفائدة يرتبط بالفترات الزمنية مباشرة ، وفي ظل هذا النوع من الإيرادات يكون من السهولة تحديد القدر من الإيراد الذي تم اكتسابه عن طريق حساب المكسب الذي حدث بمرور الوقت ، ومع ذلك فإن عملية اكتساب الإيراد من المبيعات ترتبط بحدوث نشاط اقتصادى اكثر من ارتباطها بمرور فترة زمنية معينة ، ففي المجال الصناعى على سبيل المثال ، تتم عملية اكتساب الإيرادات على مراحل هي : (a) الحصول إلى المواد الأولية ، (b) إنتاج السلع التامة ، (c) بيع السلع التامة بالأجل ، (d) تم تحصيل النقدية من العملاء .

ويعــنى ذلــك انه في المجال الصناعى لا توجد نقطة واحدة يتحقق عندها الإيــراد ، فالإيــراد يتحقق على مدار الدورة الاقتصادية ، ومع ذلك لا يوجد دلــيل موضـــوعى ملائم يمكن الاعتماد عليه في تحديد الإيراد في كل مراحل هــذه الــدورة بصـــفة خاصة في المرحلتين الأولى والثانية ، ولذلك عادة مالا يعــرف المحاسبون بالإيراد حتى يتحقق فعلا ، ويتحقق الإيراد عندما تنطوى العملية على شرطين هما :

(1) تمام عملية اكتساب الإيراد بصفة أساسية .

(2) وجــود دلــيل موضـــوعى يمكــن الاعتماد عليه في تحديد مقدار الإيراد المكتسب .

وبصـــفة عامـــة يجــب الاعــتراف بالإيراد عند نقطة بيع السلع أو تأدية الخدمـــات **At Time Of The Sale Of Goods Or Rendering Of Services** فالاعــتراف بالإيراد عند هذه النقطة يعتبر أمرا منطقيا لان الوحدة الاقتصادية تكون قد أكملت عملية اكتساب الإيراد ، حيث يمكن عندئذ قياس القيمة المحققة من السلع أو الخدمات المبيعة بطريقة موضوعية على ضوء السعر المثبت في فواتير البيع للعملاء ، ويعنى ذلك انه في أي وقت قبل نقطة البيع ، يمكن فقط تقديــر القــيمة القابلة للتحقق من بيع السلع والخدمات ، وبعد نقطة البيع تكون الخطـــوة الوحيدة المتبقاة هي تحصيل النقود من العملاء ، وتعتبر هذه الخطوة عادة حدثا مؤكدا نسبيا.

وقــد يتم اســتخدام الأساس النقدي **Cash Basic** في قياس الدخل في حالة الاعــتراف بالإيــراد عند نقطة تحصيل النقدية فعلا من العملاء ، ولا يسجل المصـــروف إلا عــندما تدفــع النقدية فعلا ، هذا ولا يتفق الأساس النقدي مع

المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، ولكنه يستخدم على نطاق واسع بمعرفة الأفراد لتحديد دخلهم الخاضع للضريبة في بعض المجتمعات .

طريقة الدفع بالتقسيط The Installment Method

أحـــيانا تقــوم الشـــركات التـــي تبيع السلع بنظام الدفع بالتقسيط باستخدام الأساس النقدي لأغراض المحاسبة عن ضريبة الدخل ، وفى ظل هذه الطريقة يعـــترف البائع بأجمالي الربح على المبيعات تدريجيا على مدى الفترة الزمنية التـــي يـــتم خلالهـــا تحصـــيل النقود من العملاء فعلا ، فإذا كان معدل الربح الإجمالـــي علـــى المبيعات بالتقسيط هو 30% ، فعندئذ يتضمن كل جنيه واحد محصل من العملاء 30 جنيه تمثل إجمالي الربح .

هذا وتطبق هذه الطريقة على نطاق واسع لأنها تسمح بتأجيل دفع ضرائب الدخل حتى يتم تحصيل النقدية من العملاء ، ومن جهة النظر المحاسبية يوجد تـــبرير نظـــرى ضـــئيل لتأجيل الاعتراف بالربح فيما بعد نقطة البيع ، ولذلك نادرا ما تستخدم طريقة الدفع بالتقسيط في اعداد القوائم المالية .

استخدام طريقة النسبة المئوية للإنجاز كاستثناء على مبدأ التحقق

Percentage of Completion: An Exception To The Realization

قـــد يضـــطر المحاسب في حالات معينة إلى هدم تطبيق مبدأ التحقق عند نقطـــة البيع ، وبدلا من ذلك يتم الاعتراف بالدخل في أثناء العملية الإنتاجية ، والمـــثال الشائع في هذا الصدد يظهر في حالة عقود البناء طويلة الآجل ، ففي مـــثل هذه المشروعات لن يكون لقوائم الدخل أي دلالة سواء لمديرى الشركة أوللمســـتثمرين إذا كان الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر سيظل مرهونا بإتمام المشروع ، ولذلك يقدر المحاسبون الجزء الذي يتم إنجازه من المشروع خلال كـــل فترة محاسبية ، ويعترف بالربح الإجمالي بنسبة ذلك الجزء من الأعمال

المــنجزة ، ولذلك يطلق على هذه طريقة النسبة المئوية للإنجاز وهى تستخدم فقط لأغراض المحاسبة عن العقود طويلة اجل .

وتستخدم هذه الطريقة وفقا لما يلي :

a) تقدير التكاليف الإجمالية اللازمة لإنجاز المشروع وتقدير الربح الإجمالي المتوقع اكتسابه على مدى حياة المشروع .

b) فـــي نهاية كل فترة محاسبية ، يتم تقدير ما تم إنجازه من المشروع خلال الفترة ، وعادة ما يتم هذا التقدير عن طريق إيجاد النسبة المئوية للتكاليف التي حدثت خلال الفترة إجمالي تكاليف المشروع .

c) تضـــرب النســـبة المـــئوية التـــي تم التوصل إليها في الخطوة السابقة في إجمالـــي الـــربح المقـــدر للعقـــد لـــتحديد مبلغ الربح الذي يختص الفترة المحاسبية الجارية .

d) لا يجـــرى تقديـــر لنسبة الأعمال المنجزة في الفترة الأخيرة ، ففي الفترة التي يتم فيها إنجار المشروع بالكامل يعترف بأي أرباح متبقاة .

وبالـــرغم مـــن أن الربح المتوقع على عقد البناء طويل الأجل يعترف به بنســـبة الأعمـــال المنجزة ، فإنه توجد معالجة مختلفة تطبق في حالة الخسارة المـــتوقعة ، فـــإذا ظهر في نهاية أي فترة محاسبية أن هناك خسارة نتجت من تنفيذ العقد الجارى تنفيذه ، ينبغى الاعتراف بكل الخسارة مرة واحدة .

وطبقا لذلك يقتصر تطبيق طريقة النسبة المئوية للإنجاز عندما يمكن تقدير إجمالـــي الربح المتوقع اكتسابه مقدما بدرجة معقولة ، أما إذا كان هناك درجة كبـــيرة مـــن عدم التأكد حول مبلغ الربح المتوقع اكتسابه فلا ينبغى الاعتراف

بـــأي أرباح حتى ينجز المشروع بالكامل ، وغالبا ما يطلق على هذه الطريقة طريقة العقد الكامل Completed Contract Method .

وعمومـــا فمن الوجهة النظرية فإن المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد يجـــب أن تكـــون ظاهرة وأن تتوافق مع إحدى الحالات السابق ذكرها ، ولكن هـــذا لا يحـــدث دائما ، على سبيل المثال فكيف يتم المحاسبة عن بيع شركات الإنـــتاج الســـينمائى لحـــق عرض أفلامها فى محطات التليفزيون ، هل يجب الـــتقرير عـــن ايراد بيع تلك الحقوق عند التوقيع على العقد أم عند تسليم الفيلم للمحطة أم عند تحصيل المقابل النقدى أم عند عرض الفيلم فى التليفزيون ، بل ويـــزداد التعقـــيد فى مسألة الاعتراف بالايراد عندما تكون محطات التليفزيون مقيدة بعدد من مرات عرض الفيلم على مدى فترة زمنية معينة .

وقد اعلنت مهنة المحاسبة أنه طالما أن :-

1- سعر بيع وتكلفة كل فيلم معروفة .

2- التحصيل النقدى مضمون .

3- الفـــيلم مـــتاح ومقـــبول مـــن جانب المحطة ، فإنه يجب التعجيل فى الاعتراف بالإيراد .

فكمـــا يلاحـــظ فـــإن توقيت الاعتراف بالإيراد لا يعد أمرا بسيطا ، ولكن المدخل الأكثر استخداما هو الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع ، لأنه عند هذه الـــنقطة تكون أغلب جوانب عدم التأكد قد تم التغلب عليها ، ويتوافر دليل قابل للتحقق منه ومستمد من صفقة تبادل .

(2) مبدأ التكلفة Cost Principle :

ويسمى هذا المبدأ أيضا بمبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost وهو يمثل الأساس لتقويم جميع السلع المقتناة والمنتجة وتقويم الخدمات والمصروفات وحقوق الملاك وحقوق الغير ، وبصورة عامة يعد الأساس لتقويم الأصول والخصوم .

وعادة ما يتم تقويم الأصول والخصوم وفق السعر التبادلى النقدي الفعلى أو السعر التبادلى النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو تاريخ نشوء الالتزام ، وكذلك يطبق مبدأ التكلفة المذكور لقياس العمليات الرأسمالية .

ويتم اشتقاق مبدأ التكلفة من فرض الموضوعية وفرض الاستمرارية ، حيث أن التكلفة تقدم معلومات موضوعية قابلة للتحقق ، فهي تستند إلى إحداث فعلية وليست أحداثا افتراضية ، ومن ناحية ثانية فإن فرض استمرارية المشروع يفترض أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها وعملياتها التشغيلية إلى ما لانهاية ، وهذا الافتراض بدوره يسمح باستبعاد تطبيق أسس قياس أخرى غير أساس التكلفة التاريخية مثل استبعاد القياس وفق القيم الجارية أو وفق قيم التصفية .

ويعتبر فرض ثبات وحدة القياس النقدي ، أي فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وتجاهل تغيرات الأسعار والتضخم قيدا كبيرا على استخدام وصلاحية مبدأ التكلفة التاريخية ، فالتقويم وفق التكاليف التاريخية يمكن أن ينتج أرقاما مضللة لا تصلح لاتخاذ القرارات ، إذا تم تجاهل تغيرات أسعار الأصول ، وكذلك فإن تكاليف الأصول المقتناة في تواريخ مختلفة في ظل تغير القوة الشرائية للنقود هي تكاليف لا يمكن جمعها مع بعضها البعض وإظهارها في

قائمــة المركــز المالى ، فهي تكاليف تمثل وقائع اقتصادية في تواريخ مختلفة ولكنها لا تمثل الواقع الاقتصادي الحالي في تاريخ أعداد القوائم المالية .

أن تطبيــق مبدأ التكلفة التاريخية على تقويم الأصول يتطلب إثبات الأصل علــى أســاس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها الوحدة المحاسبية في سبيل الحصــول عليه ، أي الإثبات وفق السعر التبادلى النقدي ، وهذا يعنى الإثبات وفــق تكلفة اقتناء الأصل وليس وفق قيمة الأصل ، فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الإثبات المحاسبى .

مــن ناحــية ثانــية يــتحدد مفهــوم الأصل حسب تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بأنه القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المتوقع الحصول علــيها فــي المستقبل خلال العمر الإنتاجي للأصل المعنى ، إلا أن الممارسة العملية لا تعترف بتلك القيمة إلا عند تحققها ، أي عند تحويلها إلى إيراد .

أن تكلفة الأصل تمثل مؤشرا يعبر عن تقدير الإدارة للحد الأدنى لقيمة ما يســاهم بــه الأصل في تحقيق التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية . وهكذا يتم تحديد تكلفة الأصل في تاريخ اقتنائه وفيما بعد الاقتناء وفق القواعد التالية :

1- تكلفة الأصل في تاريخ الاقتناء :

إذا تم الاقتناء نقدا فيتم القياس المحاسبى على أساس المبلغ النقدي المدفوع حــتى وصول الأصل المعنى مخازن الوحدة المحاسبية ، وإذا تم الاقتناء مقابل التــبادل مــع اصل آخر غير نقدي فيتم القياس على أساس القيمة العادلة Fair Value للأصــل المتنازل عنه ، وإذا تم الاقتناء مقابل تحمل التزام فيتم القياس علــى أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة الواجبة السداد نتيجة لذلك الالتزام ، وإذا تم الاقتناء مقابل الحصول على حق الملكية (مثلا إصدار اسهم)

أو بـــدون مقابل (مجانا ، هبة ، منحة) فيتم القياس على أساس القيمة العادلة لنفس الأصل الذي تم الحصول عليه .

2- تكلفة الأصل فيما بعد تاريخ الاقتناء :

تعتمد التكلفة التاريخية أو الأصلية Historical Or Original الناتجة في تــاريخ الاقتــناء ويــتم تجاهل تغيرات أسعار الأصل بعد تاريخ اقتنائه ، فمن وجهــة نظــر المحاسبة ، فإن التغيرات في أسعار الأصل لا تؤثر على طاقته الكامــنة الممكــن الاستفادة منها مستقبلا ، كما أن تغيرات الأسعار من ناحية ثانــية لا تمــثل وفــق مبدأ التحقق أساسا موضوعيا للإثبات المحاسبى وتترك مجــالا واســعا للتقدير الشخصى والحكمى الذاتي لان الوحدة المحاسبية ليست طرفا في تلك التغيرات ولم تشارك في حدوثها .

كمــا أن تطبيق مبدأ التكلفة عند الاستخدام الداخلى للأصل أي استهلاكه ، لا يعــنى إثــبات المــنفعة المتولدة عن استخدام الأصل ، وإنما توزيع تكلفته التاريخــية حســب درجــة الاستفادة وعمره الإنتاجي بحيث يتم تعديل تكلفته التاريخــية بما يقابل النقص في طاقة الأصل ، وهذا ما يعرف محاسبيا بأساس القيمة الدفترية Book Value (التكلفة التاريخية أو الأصلية – مجمع الاستهلاك) .

ويعــتقد كثــير مــن المحاســبين انه يجب استخدام القيم السوقية الجارية والــتكلفة التاريخية ، ويدعم هؤلاء المحاسبون رأيهم بأن القيم الجارية ستجعل الميزانــية العمومــية ذات دلالــة افضل ، وهم يرون أيضا بأنه يجب تحويل الــتكلفة الجارية إلى مصروف حتى تمثل التكلفة العادلة للسلع والخدمات التي استهلكتها الوحدة وهى بصدد توليد الإيراد .

هذا ويشتق مبدأ التكلفة من مبدأ الموضوعية Objectivity ، ويرى الذين يؤيــدون مــبدأ الــتكلفة أهمية توفير الثقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ،

ويمكـــن تحقـــيق هذه الثقة بدرجة كبيرة إذا اعترف المحاسبون بالتغيرات التي تحـــدث فـــي الأصول والالتزامات عندما تحدث عمليات تبادل فقط ، وبصفة عامـــة يوجـــد دائمـــا الدليل الموضوعى لتدعيم التكلفة التاريخية ، أما الدليل الموضوعى الذي يدعم القيم الجارية فليس متاحا بدرجة كافية .

(3) مبدأ المقابلة The Matching Principle

عـــند الاعتراف بالمصروفات يحاول المحاسبون إتباع المدخل الذى يقول دع المصروفات تتبع الايراد ، فالمصروفات لا يعترف بها عند ســـداد الاجور. – مـــثلا – أو عـــند أداء العمل أو عند إنتاج المنتج ، ولكن عندما يساهم هذا العمـــل (الخدمـــة) أو المنـــتج فـــى تحقيق الإيراد ، وبذلك يرتبط الاعتراف بالمصروفات بالاعتراف بالإيرادات ، حيث تعرف هذه الممارسة بمبدأ المقابلة لأنهـــا تتضمن مقابلة المجهودات (المصروفات) بالإنجازات (الايرادات) عندما يكون من المناسب إجراء ذلك بصورة عملية .

أن مـــبدأ المقابلـــة يقضى بأن كافة المصروفات التي تم تحملها في توليد الإيـــراد يجب أن يتم مقابلتها بالإيراد الناتج فترة بفترة ، فالإيراد يجب أن يتم مقابلـــته بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقه ، وكأمثلة على تلك المصروفات المرتـــبطة بالإيـــراد هـــي تكلفة البضاعة المبيعة ، واستنفاذ خدمات الأصول والمدفوعات النقدية المتعلقة بتكاليف العمليات ، وعادة ما يتم قياس المصروفات على مرحلتين هما :-

1- قياس تكلفة البضاعة والخدمات التي ستستهلك أو تستنفذ في توليد الإيراد.

2- تحديد الوقت الذي تساهم فيه البضاعة والخدمات في تحقيق الإيراد وعندئذ تصبح تكلفتها مصروفا .

وغالــبا مــا يشــار للمرحلة الثانية من عملية القياس بأنها مقابلة التكاليف بالإيــراد ، وتقوم على أساس الاستحقاق المحاسبى Accrual Basis ، ويتعين أن يتم الاهتمام بالغرض الذي من أجله يتم تحمل المصروفات عندما يتم قياس ومقابلة المصروفات بالإيرادات ، فإذا كان الغرض يتمثل في توليد الإيراد كما هــو الأمر بالنسبة للحالة العادية فإن المصروفات يجب أن يتم تحديدها بالفترة التــي فــيها يتم الاعتراف باكتساب ذلك الإيراد ، أن مبدأ المقابلة يقضى بأن المصــروفات يجــب أن يــتم الاعتراف بها في نفس الفترة التي يتم ارتباطها بالإيــرادات ، أن الاشتراك بين الإيرادات والمصروفات يعتمد على واحد من المعايير التالية:(وعادة يتم تطبيق المعيار الأول ويتصف بأنه واجب التطبيق):-

1- المقابلــة المباشرة للتكلفة المستنفذة مع الإيرادات ، على سبيل المثال تكلفة البضاعة المباعة يتعين أن يتم مقابلتها بإيرادات البيع المرتبط بها.

2- المقابلــة المباشــرة للتكلفة المستنفذة مع الفترة ، على سبيل المثال مرتب المدير الخاص بالفترة .

3- تخصــيص التكالــيف على الفترات الزمنية المستفيدة ، على سبيل المثال الإهلاك .

4- اعتــبار كافة التكاليف الأخرى مصروفات في الفترة المنفقة فيها ، إلا إذا أمكــن إظهــار أن لها عائد مستقبلى ، على سبيل المثال مصروف الدعاية والإعلان .

وقــد تنشــأ مشكلة عندما يتم تقييم المخزون تتمثل في تحديد مقدار التكلفة الــذي يعتــبر تكالــيف منتج ، وتلك التكاليف هى التي تمثل تكاليف فترة ؟ ، وتعــتمد الإجابــة على ذلك على طريقة تحديد التكلفة المستخدمة :- هل هي

طريقة التكاليف المستغلة أو التكلفة الكلية Absorption Or Full Costing ، أم طريقة التكلفة المباشرة (أو المتغيرة) Direct Or Variable Costing ، فإذا ما كانت طريقة التكلفة الكلية هي المستخدمة فإن كافة تكاليف الإنتاج تعامل على أنهـا تكالـيف منـتج ، بينما عند استخدام طريقة التكلفة المباشرة فإن تكاليف الإنـتاج المتغيرة فقط هي التي تعامل على أنها تكاليف منتج ، أن كافة التكلفة الصناعية الثابتة أو الإضافية تعامل على أنها تكاليف فترة .

وفـي حالة أصول التشغيل القابلة للإهلاك التي من المحتمل أن يستفاد بها لأكـثر من فترة محاسبية واحدة يتم تحديد تكلفة الاستفاد عن طريق استخدام طريقة معينة على أساس العمر الاقتصادي لذلك الأصل .

وقـد كـان هناك خلاف حول مدى الصحة النظرية لمبدأ المقابلة ، حيث ذكر البعض أن مبدأ المقابلة يسمح بتأجيل تكاليف معينة ومعالجتها كأصول فى الميزانـية فى حين أن هذه التكاليف قد لا تكون لها منافع فى المستقبل ، فهذا المـبدأ - إذا أسـيء استخدامه - يسمح بجعل الميزانية مستودع Dumping Ground للتكاليف التى لم تتم مقابلتها بالإيراد ، وعلاوة على ذلك ، فإنه يبدو عـدم وجود تعريف موضوعى لعمليات التوزيع المعقول والمنتظم على سبيل المـثال ، اذا اشـترت إحدى الشركات أصلا معينا بمبلغ مليون دولار وعمره الإنـتاجى 5 سـنوات ، فـإن هـناك عدة طرق للإهلاك (مثل القسط الثابت، المتناقص ، عدد وحدات الانتاج) يمكن استخدامها فى توزيع هذه التكلفة على فـترة الخمس سنوات والسؤال هو ما هو المعيار الموضوعى الذى يسترشد به المحاسب عند تحديد ما يخص كل فترة من تكلفة الأصل ؟ .

(4) مبدأ الموضوعية The Objectivity Principle

يشير هذا المبدأ إلى القياسات التي لا تكون متحيزة وتخضع لتحقق وتدقيق بواسطة خبراء مستقلين ، فعلى سبيل المثال ، يعتبر سعر السوق مقياسا موضوعيا للقيمة التبادلية لعملية معينة في وقت حدوثها ، هذا وتشكل الأسعار التبادلية للعمليات المصدر الأساسي الذي تتولد منه المعلومات المحاسبية ، وفي هذا الصدد يعتمد المحاسبون على أنواع مختلفة في الأدلة لتدعيم القياس المالي ، ولكنهم دائما يبحثون عن الدليل الذي يكون اكثر موضوعية ، وهناك أمثلة عديدة للدليل الموضوعي منها الفواتير ، والعقود ، والشيكات المدفوعة ، والحصر المادى لعناصر المخزون السلعي .

وقد استخدم المحاسبون مبدأ الموضوعية لتبرير اختيارهم لقياس أو أجراء معين ، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة للدرجة التي يمكن القول معها بأن مبدأ الموضوعية قد يقصد به أشياء من وجهات نظر مختلفة ، لعل ابرزها مايلى : -

1- أن القياس الموضوعى هو قياس غير شخصى ، بمعنى انه خال من التحيز الشخصى للقائم بعملية القياس ، فالموضوعية هنا تشير إلى الواقع الخارجى المستقل عن الأشخاص الذين يلاحظونه .

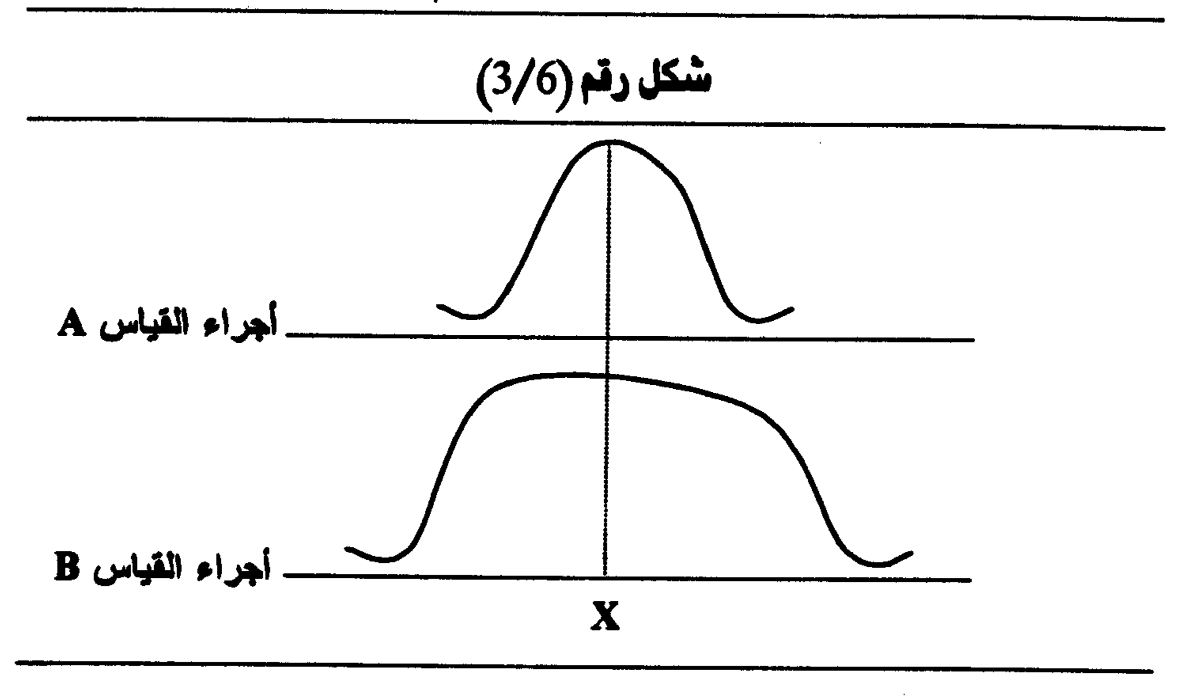
2- أن القياس الموضوعى هو قياس قابل للتحقق بمعنى انه يستند إلى أدلة إثبات.

3- أن القياس الموضوعى هو نتيجة اتفاق أو إجماع بين مجموعة من الملاحظين أو القائمين بالقياس .

4- يمكن أن تقاس درجة الموضوعية لقياس معين باعتماد مؤشر حجم التشتت لتوزيع هذا القياس ، ولا يمكن أن يسمى هذا المفهوم بمفهوم الموضوعية

الاحــتمالى ، فــإذا اظهر قياسان توزيعين بنفس المتوسط الحسابى ، كان القــياس ذو الــتوزيع الأقل تشتتا هو القياس الأكثر موضوعية ، وهو ما يوضحه الشكل رقم (3/6) .

شكل رقم (3/6)



ان إجــراء القــياس (A) يعتبر أكثر قابلية للتحقق من الإجراء (B) لذلك فهو أكثر موضوعية ، حيث أن الإجراء (A) له قيم تشتت أضيق حول الوسط الحسابى .

أن التفســير الثاني يمثل القياس الموضوعى ، لأنه قابل للتحقق فهو يستند إلــى أدلة إثبات ، كما أن التفسير الثالث يمثل قياس موضوعى لأنه يمثل نتيجة اتفــاق أو إجمــاع بين القائمين بعملية القياس ، إن مفهومى موضوعية القياس يدعمان منهج التكلفة التاريخية السائد في الحياة العملية والذي تعد على أساسه مخــتلف القوائــم المالــية ، أن التفسيرين السابقين لمفهوم الموضوعية يتممان بعضــها الــبعض في تأييد موقف التكلفة التاريخية - فالفواتير ومستندات القيد المحاسبى التاريخية تجعل الإثبات المحاسبى موضوعيا قابلا للتحقق والاستناد

إلـــى القواعـــد والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي تمثل اتفاقا أو إجماعا بيـــن المحاســـبين يجعـــل النـــتائج والبيانات المعدة وفقا لها موضوعية حسب المفهـــوم المعـــتمد ، ومـــن الســـهل فـــي هذه الحالة التـــأكد من توفر شرط الموضـــوعية تجريبـــيا بقيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبى الذي قدمـــه أحـــد المحاسبين ، فإذا توصلوا إلى نفس النتائج ، كان ذلك دليلا على موضوعية المحاسب وحياده ، ولكن هذه الموضوعية التي يتحققون من توفرها هـــي موضوعية شكلية تاريخية تستند إلى إحداث الماضي والى أعراف وتقاليد لمعالجة هذه الأحداث ، وغالبا ما تكون هذه الأحداث بعيدة كل البعد عن تمثيل الواقـــع الحالـــي ، فالماضـــى مضى والحياة الاقتصادية في تغير مستمر ، أن الموضـــوعية الشكلية المزعومة التي يقدمها المنهج البراجماتى ومنهج التكلفة التاريخية ، لا تصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصـــاح عـــن القوائـــم المالـــية ، وان التسجيل والقياس على أساس التكلفة التاريخية يعد مقبولا فقط في حالة الاقتصاد الساكن – أي عند ثبات الأسعار ، وكذلك في المشروعات القصيرة الأجل حيث أن التغيرات تكون ضئيلة نسبيا .

عمومـــا أن التفسير الأول للموضوعية (القياس موضوعى لأنه يشير إلى الواقـــع الخارجى المستقل عن الأشخاص الذين يلاحظونه) ، والتفسير الرابع للموضوعية الاحتمالية يدعمان (1) بشكل عام أي منهج للقياس المحاسبى الذي يـــراعى اثـــر تغيرات الأحداث الاقتصادية بحيث تصبح المعلومات المحاسبية ممـــثلة لواقـــع الحـــياة الاقتصادية ، أي أن القياس المحاسبى يعكس اثر تغير الوســـط الـــذي تعمل فيه المنشأة ، (2) بشكل خاص منهج تكلفة الاستبدال في القـــياس المحاســـبى ، فالموضوعية تعنى ملاحظة الواقع الخارجى دون تحيز شخصـــى وذلك بمراعاة تغيرات الأسعار الجارية استنادا إلى ثبوتيات في حال

توفـــرها ، مثلا الأسعار المنشورة في البورصة أوالاسترشاد باللوائح السعرية الصــــادرة عـــن المنتجيـــن ، أو إلـــى دراسات علمية تعتمد أساليب الإحصاء وقوانيـــن الاحتمالات ، وفى هذا المعنى فإن القيم والمعلومات المحاسبية قابلة للتحقق .

وجدير بالبيان فإن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة فيها يختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلـــى تحقيقها ، فقد يقوم المحاسب بالقياس استنادا إلى التكلفة التاريخية انسجاما مع قوانين الضرائب ، ولكن هذا القياس قد يصبح مضللا إذا كانت المعلومات ســتقدم للمساهمين والمقرضين بغية اتخاذ القرارات ، فالبيانات التاريخية قد لا تعكـــس الواقع في تاريخ إعدادها ، كما أن البيانات التاريخية قد تكون مضللة إذا مـــا قدمت للإدارة لاتخاذ قرارات إدارية واقتصادية مثلا لأغراض التسعير والاســـتثمار ، ففـــي الحالـــة الأخـــيرة يجب أن يتم القياس على أساس تكلفة الاســـتبدال وان تكـــون البـــيانات قابلـــة التحقق في تاريخ إعدادها ، وقد يقوم المحاسب بإعداد تنبؤات عن الأرباح المتوقعة في الدورة التالية وتقديم البيانات لاعداد الموازنات لفترة قادمة ، ويكون هنا مفهوم الموضوعية احتماليا ، وتفيد قابلـــية التحقق إلى فحص صحة الفروض التي قامت عليها تلك التنبؤات ومدى تمثيلها للواقع .

5- مبدأ الإفصاح الكامل The Full Disclosure Principle

عـــند تحديد المعلومات التى يتم التقرير عنها ، يتبع المحاسبون الممارسة العامـــة التى تقضى بتقديم المعلومات التى لها أهمية كافية للتأثير على الأحكام الشخصـــية والقرارات التى يتخذها المستخدم الواعى **Informed** ، ويشار الى ذلـــك عادة بمبدأ الإفصاح الكامل والذى يعترف بأن طبيعة ومقدار المعلومات

الـــتى تتضمنها التقارير المالية تعكس سلسلة من الموازنات Trade Offs التى تستند للحكم الشخصى ، حيث تسعى هذه الموازنات الى :-

1- تقديـــم التفصـــيلات الكافـــية للافصــــاح عن الجوانب التى تؤثر على المستخدمين .

2- الاهـــتمام بجعل المعلومات قابلة للفهم ، مع الاخذ فى الاعتبار تكاليف إعدادها واستخدامها .

أن مـــبدأ الإفصــــاح الكامل يشير إلى وجوب أن يكون هناك تقرير كامل وقـــابل للفهـــم عن القوائم المالية لكافة المعلومات الجوهرية المرتبطة بالأمور الاقتصادية للمنشأة ، أن مبدأ الإفصاح يعتمد على توصيل كافة الحقائق الهامة Material والملائمـــة Relevant المـــتعلقة بالمركـــز المالى أو نتائج الأعمال لمستخدمي المعلومات المالية ، ويمكن الوفاء بمتطلبات ذلك المبدأ وتحقيقها في كافـــة القوائـــم المالـــية المنشورة أو عن طريق دعمها عن طريق أحد الأقسام يطلق عليه إيضاحات أو ملاحظات متممة أو ملحقة للقوائم المالية Financial Statements Notes to The ، أن مـــثل ذلك الإفصاح يجعل تلك القوائم اكثر فـــائدة ونفعـــا ويقلـــل مـــن احتمالات سوء الفهم ، كما أن عرض المعلومات الضـــرورية للتشـــغيل الأمـــثل لأســـواق رأس المال الكفء تؤكد على حتمية الإفصــــاح في التقرير المالى ، عموما فإن الإفصاح الكامل Full Disclosure يســـتلزم أن يتم تصميم وأعداد القوائم المالية لعرض الأحداث الاقتصادية التي تؤثـــر علـــى المنشأة خلال الفترة بدقة وبحيث تتضمن معلومات كافية تجعلها مفيدة وغير مضللة للمستثمرين المتوسطين .

وهـــناك إجمـــاع عام في المحاسبة بأن الإفصاح يجب أن يكون أما كاملا Full أوعادلا Fair أوكافيا Adequate ، أن الإفصاح الكامل يشير إلى عرض

كـــامل وشـــامل للمعلومات ، أما الإفصاح العادل فهو يوحي بوجود قيد يملى معاملـــة متســـاوية للمســـتثمرين ، أما الإفصاح الكافي فهي يعنى ضمنا الحد الأدنى لمجموعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ، أن إيضاح مجلس الرأي المحاســـبى APB رقـــم (4) قـــد استخدام عنوان العرض العادل طبقا لمبادئ المحاســـبة المقـــبولة والمتعارف عليها ، أما العدالة Fairness فهى ينظر إليها علـــى أنهـــا هدف محوري تقوم على الموازنة بين الإفصاح الكامل والكافي ، ومـــع ذلـــك فـــان وجهات نظر مختلفة قد تم التعبير عنها عن معنى ومحتوى الإفصـــاح الكـــامل إلـــى المستثمر العادي الحريص ، ولعل ابرز القضايا التي شـــغلت انتـــباه عالم المحاسبة هي ما هو مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عـــنها ، ولمن يتم الإفصاح عن تلك المعلومات ، وكيف يجب أن يتم الإفصاح عـــنها وما هو الغرض من ذلك الإفصاح ، وعلى الرغم من القبول العام بمبدأ الإفصـــاح والاهتمام الكبير بتحديد مضمونه وشروط تطبيقه فإنه مازال يعانى مـــن وجـــود العديد من الأسئلة دون إجابة ومن وجود تفسيرات مختلفة ، فمن ناحـــية أولـــى ، مـــاذا يعنى الإفصاح الكامل والصادق والمناسب ؟ ، أن كلمة مناسب لا تحدد السقف الأدنى لنوع وماهية المعلومات الواجب الإفصاح عنها، وكذلك كلمة صادق تمثل مطلبا أخلاقيا يصعب تحديد مضمونه بشكل إجرائي، وإمـــا كلمـــة كـــامل فإنها تشير إلى عرض شامل لكافة المعلومات ومن ناحية أخـــرى ، مـــا هـــي المعلومـــات الواجـــب الإفصاح عنها والتي تلبى حاجات المســـتثمر العـــادي بشـــكل كاف فتكون مفيدة وغير مضللة ؟ ، هل يجب أن تتضـــمن مـــثلا معلومات عن محاسبة الموارد البشرية والمحاسبة الاقتصادية والاجتماعية ومحاسبة التضخم ؟ ، أن الإجابة على هذه الأسئلة تتطلب تحديدا دقـــيقا لمستخدمي المعلومات المحاسبية وحاجاتهم المعلوماتية ومستواهم الثقافي

المحاسبى والاقتصادي والاجتماعي ، وكذلك معرفة قدراتهم في المعالجة والمخاطر الناجمة عن تقديم فيض كبير من المعلومات .

وتوجه أدبيات المحاسبة الانتباه إلى النقاط التالية الواجب مراعاتها لتلبية شروط الإفصاح :

A- تقديم التفاصيل عن السياسات والطرق المحاسبية بصفة خاصة :

1- عندما تستدعى هذه السياسات أو الطرق تطبيق الحكم الذاتى المنطقى والرأي الشخصى للمحاسب .

2- أو عندما تكون الطريقة غير مألوفة .

3- أو عندما توجد عدة طرق بديلة .

B-تقديم معلومات إضافية للمساعدة في التحليل المالى والاستثمارى أو لتحديد حقوق الفئات المختلفة ذات الحقوق على الوحدة المحاسبية المقرر عنها .

C-التقرير عن تعديل السياسات والطرق المحاسبية المطبقة في السنة السابقة وتحديد الأثر الناجم عن هذه التعديلات .

D-الإفصاح عن الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات الناجمة عن عمليات تمت مع فئات ذات مصلحة في المشروع كالفئات التي تمارس الرقابة أو الإدارة في المشروع ، أو الفئات ذات العلاقة الخاصة بالوحدة المحاسبية المقرر عنها .

E-الإفصاح عن الأصول المخصصة لهدف معين وعن الخصوم والتعهدات .

F-الإفصاح عن العمليات المالية والعمليات غير العادية التي تمت بعد تاريخ أعداد قائمة المركز المالى ، والتي تؤثر بشكل مادى على المركز المالى للمشروع .

أن الإفصاح الكامل المطبق حاليا وفق النموذج المحاسبى المعاصر ينطلق من أربعة فروض رئيسية :

1- فرض مقابلة احتياجات المستخدمين الخارجيين من المعلومات المحاسبية بتقديم مجموعة من القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام General Purpose .

2- فرض أن المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين الخارجيين هي معلومات عن الدخل والثروة في الوحدة المحاسبية .

3- فرض أن القوائم المالية هي قوائم أربع : قائمة المركز المالى ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية .

4- فرض أن أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام المذكورة سابقا هو انسب وسائل الإفصاح من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد .

ولا يقتصر الإفصاح الكامل على عرض عناصر القوائم المالية الأساسية الأربع (الدخل، المركز المالى، تغيرات حقوق الملكية، التدفق النقدي) بل يتسع ليشمل معلومات أخرى كمية ووصفية يتم الإفصاح عنها بالأساليب التالية :-

1- الملاحظات الهامشية Footnotes والإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية، وتعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية ، وتشمل الإيضاحات حول السياسات المحاسبية المتبعة في تقويم الأصول الثابتة واستهلاكاتها وطريقة تقويم المخزون السلعي ، العناصر الاحتمالية ، عدد الأسهم المصدرة ، القياسات البديلة للتكلفة التاريخية .

2- قوائم إضافية وكشوف ملحقة Supplementary Statements مثل جداول تحليلية لبعض اجماليات الأصول والخصوم ، قائمة لبيان القيمة المضافة ،

قائمة لبيان اثر تغيرات الأسعار ، قائمة لبيان شئون العمالة ، قائمة بالمعاملات مع الجهات الحكومية .

3- قوائم الإدارة **Management Report** وتتضمن عادة خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين ، وكذلك تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل . وأيضا الإفصاح عن أهداف الإدارة واستثماراتها المخططة .

4- تقرير مراقب الحسابات **Auditor's Report** .

وهكذا ، يتضح أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تتجاوز نطاق القوائم المالية الأساسية ، فالقوائم هي جزء فقط من محتويات التقارير المالية ، وجدير بالإشارة فإن تلك التقارير المالية هي بدورها فقط أحد المصادر الأساسية للمعلومات اللازمة للتقييم واتخاذ القرارات ، فهناك مصادر أخرى للمعلومات المحاسبية : مثل دراسة أوضاع الشركات المنافسة ، دراسة أوضاع الشركات المنافسة ، دراسة الأوضاع الاقتصادية العامة ، تقارير المحللين الماليين .

ويسمى ذلك الإفصاح بالإفصاح التقليدي **Traditional Disclosure** أوالإفصاح الوقائي **Protective Disclosure** الذي يهدف إلى حماية المستثمر العادي ذي القدرة المحدودة على استخدام المعلومات المالية ، ويتطلب الإفصاح الوقائي الإفصاح عن العديد من الأمور هى : 1- السياسات المحاسبية ، 2- التغيير في السياسات المحاسبية ، 3- التغيير في التقديرات المحاسبية ، 4- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية ، 5- التغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية ، 6- الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة ، 7- الإفصاح عن الارتباطات المالية ، 7- الافصاح عن الاحداث اللاحقة .

وقــد أظهــر الــتطور فى الفكر المحاسبى اتجاها متزايدا نحو التوسع فى الافصــاح وتعــداد مجالاتــه ، وهــو اتجــاه يعــرف بالافصــاح الاعلامى Informative Disclosure ، ولقــد ظهر ذلك الاتجاه نتيجة التركيز على فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ، وضرورة أن تكون تلك المعلومات المحاســبية ملائمــة لاتخــاذ القــرارات مما أدى إلى اعتبار الملاءمة إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية .

ولــم يعــد الاتجاه المحاسبى المعاصر يفترض – كما هو الحال سابقا في الإفصــاح الوقائي – مستخدما أو مستثمرا عاديا متوسط الذكاء والفطنة يكتفى بمعلومــات محدودة تجعل القوائم المالية غير مضللة ، وإنما يفترض الإفصاح الإعلامــي مســتخدما أو مستثمر حصيفا Prudent Investor ذا دراية وخبرة فــي استخدام وتحليل المعلومات ، فهو مستثمر متخصص أو محلل مالى يتابع التطورات المالية ويفاضل بين الاستثمارات .

ويتضح أهمية الإفصاح الإعلامي في تأثيره على مضمون التقارير المالية، فلقد أصبحت التقارير المالية تتضمن العديد من المعلومات مثل (1) المعلومات الخاصــة بأثــر تغيرات مستويات الأسعار ، (2) أعداد تقارير مرحلية مؤقتة Interim Reports عــن نشاط ونتائج الوحدة المحاسبية فى صورة ربع أو نصف سنوية ، (3) الإفصاح عن أهداف الإدارة وكذلك قيام الإدارة بالتنبؤات المالية Finanical Forecast ، (4) الفصــل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالــية لــرفع مســتوى قابلية البيانات للمقارنة والتنبؤ ، (5) أعداد التقارير القطاعــية Segmental Reporting علــى أساس خطوط الإنتاج وعلى أساس المــناطق الجغرافــية ، (6) الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون

السلعي ، (7) الإفصاح عن الأنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر التمويل وحساب ربحية السهم الواحد ، (8) الإفصاح عن مكاسب وخسائر العمليات الأجنبية ، وكذلك الإفصاح عن الطرق المحاسبية المستخدمة في ترجمة العملات الأجنبية في حالة وجود فروع خارجية أو شركات أجنبية تابعة ، (9) الإفصاح عن سياسة الإدارة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح والهيكل التمويلى للوحدة ، (10) الإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة وفى الشركات الزميلة وكذلك الإفصاح عن الجهات ذات العلاقة وعن المصالح في المشاريع المشتركة . وقد أظهر التطور في الفكر المحاسبى اتجاها متزايدا نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ، وهو اتجاه يعرف بالإفصاح الإعلامي Informative Disclosure ، ولقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة التركيز على نفعية المعلومات المحاسبية .

الاستثناء أو التعديل في المبادئ المحاسبية

The Exception Or Modifying Principle

أن أهداف التقرير المالى ، والفروض والمفاهيم توفر إطار عام لتطوير المبادئ المحاسبية ، إلا أن قيود استخدام القوائم والتقارير المالية الخارجية تضع قيود ومحددات على الانحرافات المنطقية للمبادئ عن تلك الأهداف والفروض ، وبدون تحفظات محددة فإن المبادئ قد لا تفي باحتياجات مستخدمى تلك التقارير ، أن المستخدمين لديها مقدرة نمطية على التعامل مع مجموعة ضخمة من البيانات وتفسيرها من أجل القيام بالتنبؤات ، وذلك يعتبر حقيقي اكثر في البلاد تحت النمو حيث أن معظم المستخدمين يعتمدون بشكل كبير على إشاعات السوق ، ولذلك فإن القوائم المالية يجب أن يتم إعدادها بعد

الأخذ في الحسبان قدرة المستخدمين على فهم التفاصيل التي تتضمنها ، عموما أن الثـبات والتوحيد والقابلية للمقارنة والأهمية النسبية وعلاقة التكلفة والمنفعة والقـيود والمحـددات الأخرى يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد المبادئ المحاسبية .

a- الأهمية النسبية – المادية Materialality Principle

يشير ذلك المصطلح إلى الأهمية النسبية Relative Importance لعنصر أو حـدث معيـن ، حيـث يهتم المحاسبون عادة بالمعلومات ذات المغزى ولا يهـتمون كثـيرا بتلك العناصر التي يكون تأثيرها ضئيلا على القوائم المالية ، ويجـب إدراك أن الأهمـية لعنصر معين تعتبر مسألة نسبية ، حيث ما يكون هامـا بالنسبة لأحدى الوحدات قد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة أخرى ، فأهمية العنصر لا يعتمد فقط على مقداره وإنما يعتمد أيضا على طبيعته ، وباختصار يمكن الحكم على أهمية عنصر معين إذا كان هناك توقع معتدل بأن معرفة هذا العنصر يمكن أن يؤثر في قرارات مستخدمى القوائم المالية .

فيعتـبر بند معين هام نسبيا اذا كان إدراجه أو حذفه سوف يؤثر على أو يغـير مـن الحكم الشخصى لفرد متوسـط المهارة . فى حين يكون غير هام نسـبيا – ومـن ثم غير ملائم – اذا كان إدراجه أو حذفه لن يؤثر على متخذ القـرار ، وبصـفة عامة ، فإن البند يجب أن يكون له أثر وإلا لن تكون هناك حاجـة للإفصـاح عنه ، ويتوقف ذلك على الحجم النسبى لهذا البند وأهميته ، فاذا كان مقدار هذا البند معنويا Significant مقارنة بالإيرادات والمصروفات والاصـول والالـتزامات الأخـرى أو صافى دخل المنشأة ، فإنه يجب اتباع المعايـير المحاسـبية الدقـيقة والمقبولة عند التقرير عنه ، أما اذا كان مقداره

ضـــئيلا بدرجة تجعله غير هام مقارنة بالبنود الأخرى ، فقد تقل أهمية تطبيق معيار معين عند المحاسبة عنه .

يشـــتق هـــذا المبدأ من فرض الدورية الذي يقتضى قيام المحاسب بأجراء القـــياس في نهاية الدورة المحاسبية لتحديد نتيجة أعمال الدورة والمركز المالى للمشـــروع ، وكمفهـــوم الحـــيطة والحذر يمثل مفهوم الأهمية النسبية – أيضا اســـتثناء أو مبدأ تعديليا يطبق عند أعداد القوائم المالية الدورية ، فهو يعنى أن العمليات والأحداث ذات الأثر الاقتصادي غير المهمة نسبيا أو غير الجوهرية يمكـــن أن تعالج محاسبيا بطريقة سهلة أو غير دقيقة بصورة استثنائية وان لم تنســـجم هذه المعالجة مع القواعد المحاسبية المقبولة عموما ، كما انه لا داعى للإفصـــاح عـــن هذه الأحداث والعمليات غير المهمة ، فمثلا عند أعداد قائمة الدخـــل يضـــطر المحاســـب إلى تقسيم النفقات والإيرادات إلى إحداث إيراديه عاديـــة وإيراديه مؤجلة وأحداث رأسمالية وأحداث غير عادية ، وإثناء عملية التقســـيم قد يحمل المحاسب بعض النفقات الإرادية المؤجلة على الدورة الحالية دفعـــة واحـــدة ويعتـــبرها نفقـــة إيـــراديه عادية ، وقد يستهلك بعض النفقات الرأســـمالية فـــي الدورة الحالية دون تدويرها إلى الأعوام القادمة نظرا لضالة أهميـــتها ، أو قـــد يـــدور المحاسب نفقات التأسيس إلى الأعوام القادمة نظرا لأهميـــتها النسبية وضخامة حجمها ، وقد يستهلك المحاسب العدد والأدوات فى دورة واحـــدة رغم أنها اصل ثابت نظرا لضالة قيمتها ، وقد يكتفى في بعض الحـــالات باســـتهلاك مشـــتريات العدد والأدوات خلال الفترة إذا كانت عملية اســـتبدال الأصل الجديد بالقديم عملية مستمرة ، ويبقى رصيد العدد والأدوات فـــي أول وأخـــر الدورة نفسه دون تعديل ، وعند العرض في الميزانية قد لا يفصـــح المحاسب عن هذه العدد والأدوات ويضيف رصيدها مثلا إلى الآلات

والتجهيزات ، كل ذلك يبرر بعدم أهميتها أو ضآلة قيمتها النسبية ، وهكذا فإن مبدأ الأهمية النسبية أو المادية هو مرشد ضمنى للمحاسب عند اتخاذ القرار عما يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية . فالمحاسب يقرر تبعا لهذا المبدأ أي الأحداث والعمليات ليست مهمة وذلك :- (a) عند الإثبات المحاسبى ، (b) وعند أعداد القوائم المالية الدورية لعموم مستخدمى البيانات المحاسبية ، (c) وعند تقديم البيانات المحاسبية لمستخدم معين .

ولقد أكدت التنظيمات المهنية المحاسبية بصورة عامة على أهمية مبدأ الأهمية النسبية من ناحية ولكنها تركت أمر تطبيقه لحكم المحاسب ورأيه الشخصى ، فالايضاح رقم (4) الصادر في عام 1970 عن هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA يوضح أن مفهوم الأهمية النسبية يعنى التقرير المالى فقط عن معلومات مهمة أو جوهرية لدرجة أنها تؤثر على التقديرات أو القرارات ، أي أن معيار تمييز الجوهرى عن غير الجوهرى هو التأثير على قرار المستخدم ، ويمكن أن يسمى هذا الاتجاه في تعريف الأهمية النسبية باتجاه المستخدم ، وهو اتجاه تنادى به كثير من أدبيات المحاسبة ، ولكن مفهوم الأهمية النسبية حسب هذا الاتجاه مازال يفتقر إلى تعريف إجرائي قابل للتحقيق ويقدم للمحاسب معايير تحد من مجالات الحكم الشخصى ، أن نقطة البداية في بحث الاهمية النسبية هي معرفة من هو مستخدم البيانات أو متخذ القرارات وما هو سلوكه ، فطالما أن المعلومات المحاسبية تعد أساسا من اجل تلبية حاجات المستخدم ، فإن المهم نسبيا هو تلك المعلومات التي تؤثر في عملية اتخاذ القرار من قبل هذا المستخدم ، أن عدم الاتفاق على مستخدم معين هو الذي يثير البلبلة في الأدب

المحاسبى من جهة ولدى المحاسب الذي يمسك السجلات المحاسبية أو المراجع الذي يراجع الحسابات من جهة أخرى : فهل هذا المستخدم هو المستثمر أم الإدارة أم مؤسسة حكومية معينة ، وهل هذا المستخدم هو مستخدم عادى إما حصيف ، وطالما أن نظرة هؤلاء المستخدمين تختلف بحسب مصالحهم أو فئاتهم من جهة بحسب مستواهم الثقافي ونماذج قراراتهم من جهة ثانية فإن المحاسب يشعر بالارتباك حينما يطبق مبدأ الأهمية النسبية.

إن ميل غالبية المحاسبين إلى وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبى يرضى جميع المستخدمين في أن واحد اقتضى منهم ضرورة توحيد الأهمية النسبية أيضا ، ولما كانت محاولة وضع مفهوم موحد للإفصاح تقوم على أساس خاطئ ، فمن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار محدد للأهمية النسبية ، أن مفهوم الإفصاح يجب أن يختلف بحسب الغرض من البيانات المحاسبية وبحسب الفئة المستفيدة من تلك البيانات ، وبالتالي تقدم تقارير مختلفة إلى فئات مختلفة ، لذلك فإنه ليس من الغريب أن يركز المحاسب على عنصر معين لدى أعداده تقريرا معينا ، ويهمل هذا العنصر لدى أعداده تقريرا اخر

كذلك فقد أوصت هيئة المبادئ المحاسبية في رأيها رقم (22) فى عام 1972 بالإفصاح عن جميع السياسات أو المبادئ التي تؤثر بشكل مادى على المركز المالى وعلى نتائج العمليات وعلى التغيرات في المركز المالى ، وفى دراسة حول موضوع الاهمية النسبية في عام 1975 أكد مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** على مبدأ الأهمية النسبية .

حيث تم تعريف الأهمية النسبية تعريفا إجرائيا يساعد المحاسب على اتخاذ قرارات خالية من الصبغة الذاتية ، حيث حددت مؤشرات ومعايير تعتمد

أساســا للتميــيز وتوضــح الادبيات المحاسبية وجود مدخلين أساسيين لتحديد مفهوم الأهمية النسبية هما : (A) مدخل المستخدم ، (B) ومدخل الحجم .

يمكــن أن يعــبر عن حجم العنصر ومدى مابديته أما بشكل رقم مطلق أو رقــم نسبى ، أن التعبير المطلق عن الحجم هو حالة نادرة جدا لضعف دلالته سواء بين المؤسسات المختلفة الحجم أو في المؤسسة الواحدة عبر عدة دورات حيــث يتغير حجم عملياتها ، أما التعبير النسبى عن الحجم فهو الحالة السائدة فــي الحياة العملية ويقوم على ربط العنصر المراد تقويم مدى ماديته أو أهميته النسبية بعنصر آخر متغير ينتمى إليه العنصر المراد تقويمه ، فيكون الربط ذا دلالــة ، كنســبة مصاريف وعمولات وكلاء البيع إلى حجم مبيعاتهم أو نسبة مصاريف نقل المشتريات وعمولة وكلاء الشراء إلى رقم المشتريات لدمج هذه المصــاريف في تكلفة المشتريات أو فصلها عنها أو لمراقبة هذه المصــاريف ، وعلى هذا فإن نسبة العنصر إلى مجموعة نسبة العنصر إلى مجموعة الأحداث التــي ينــتمى إلــيها هي التي تحدد أهميتها النسبية ، ولكن من المعروف في المحاسبة أن الأحداث الاقتصادية تخضع لسلسلة طويلة من التسجيل والتجميع خــلال الــدورة المحاسبية ويتم تلخيص هذه الأحداث بإظهار نتيجة الدورة من ربــح أو خســارة في آخر المدة ، وهذه النتيجة بصورة خاصة هي التي تثير التســاؤل حــول الدلالة الموضوعية لربط العناصر المراد تقويم مدى ماديتها بــرقم دخل الدورة ، إذ أن رقم نتيجة الدورة عرضة لتغيرات كبيرة من دورة لأخرى ، الأمر الذي قد يؤدى في بعض الحالات إلى تراجع النسبة المئوية – وبالتالــي تــراجع الأهمية النسبية – لعنصر ما رغم زيادة حجمه المطلق عن الــدورة السابقة ، كما يطرح التساؤل عن دلالة النسبة المئوية في حالة ظهور خسارة في نتيجة أعمال المشروع ، ومع ذلك فإن دخل الدورة يعد أساسا شائع

الانتشـــار ، وبالرغم من الجزافية التي تبدو من خلال تحديد نسبة معينة تعتبر الحد الفاصل بين المهم وغير المهم ورغم أن هذه النسبة مختلف عليها أيضا ، فمـــن الواضـــح أن رقم دخل الدورة مهم نسبيا في الحياة العملية ، ولا شك أن هـــذه النســـبة الجزافية ، كيفما تم تحديدها ، تنطوى على خطأ كبير ناتج عن عملـــيات التجمـــيع والتلخـــيص ، وهى لا تقيم وزنا للمنشآت الخاسرة أو قليلة الأربـــاح ، مـــع ما يمكن أن تنطوى عليه المنشأة الخاسرة من عمليات مهمة نسبيا أدت إلى خسارتها .

مـــن هنا يتضح انه من الأفضل ربط الحدث بالأحداث المنسجمة من حيث طبيعتها وليس بالربح ، كربط مصروفات البيع بالمبيعات ومصروفات الشراء بالمشتريات ، وهذا ما يعتمده مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في تحديد الماديـــة أو الأهمية النسبية حيث عرفتها كما يلي : " إذا كان المبلغ الحالي أو آثـــره المستقبلي يساوى أو يزيد عن 10% من مبلغ القائمة المالية المرتبط به فإنـــه يـــتوقع أن يكون الأمر مهما ، وإذا كان المبلغ الحالي أو أثره المستقبلي يـــتراوح بيـــن 5% – 10% من مبلغ القائمة المالية المرتبط به فإن موضوع المادية أو الأهمية النسبية يتعلق بالظروف المحيطة " .

عمومـــا فإن تحديد ما يعد هاما نسبيا فى مجال الممارسة ليس أمرا قاطعا Clear-Cut ، وأنـــه يلـــزم اتخـــاذ قـــرارات صعبة في كل فترة ، ولا يمكن للمحاســـب الوصول الى إجابات منطقية ومعقولة إلا بممارسة الحكم الشخصى الجيد والخبرة المهنية .

كمـــا تعـــد الاهمـــية النســـبية أيضا عاملا حاكما فى العديد من القرارات المحاســـبية الداخلية ، فهناك أمثلة عديدة على الأحكام الشخصية التى يجب أن تســـتند فـــى الـــنهاية علـــى مـــدى المعقولـــية Reasonableness والعملـــية

Practicability ، والـــتى يلـــزم فيها التطبيق الحاذق لقيد الأهمية النسبية مثل درجـــة التفصـــيل المطلوبة فى دفتر أستاذ مساعد المصروفات ، ودرجة الدقة المطلوبـــة فى توزيع المصروفات على أقسام المنشأة ، ومدى ضرورة إجراء تسويات للبنود المستحقة والمؤجلة .

الثبات والقابلية للمقارنة Consistency and Comparability

أن مـــبدأ الثـــبات يقضـــى بأن كافة المفاهيم والمبادئ ومداخل القياس في العملـــية المحاسبية يجب أن يتم تطبيقها بطريقة مماثلة أو متسقة من فترة مالية إلى فترة تالية ، من اجل التأكد من أن البيانات التي تم التقرير عنها في القوائم المالـــية قابلـــة للمقارنة بشكل معتدل عبر الفترات الزمنية ، ذلك المبدأ لا يتيح إحداث تغيرات من خلال استخدام مدخل محاسبي محل مدخل آخر ، ومع ذلك فهـــو يســـمح بأحداث تغيرات في الأساليب المحاسبية إذا كان من المحتمل أن يحســـن قـــيس النتائج المالية والموقف المالى ، على سبيل المثال التحول من طريقة FIFO إلى طريقة LIFO لتقييم المخزون أثناء التضخم ، أوالتحول إلى طريقة القسط الثابت من طريقة القسط المتناقص لحساب قيمة الإهلاك .

أن مبدأ الثبات يتضمن عموما :

a- تطبـــيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المشروع الواحد عبر الزمن من دورة إلى أخرى .

b- تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من العناصر في القوائم المالية للمشروع .

أن تطبـــيق مبدأ الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية يجعل القوائـــم المالية اكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين ، وكذلك يوفر مبدأ

الثـبات – عن طريق استخدام نفس إجراءات القياس المحاسبى وجعل البيانات المحاســبية قابلة للمقارنة – إمكانية تطبيق الطرق الإحصائية لتحديد اتجاهات الــتطور في أنشطة المشروع في الدورات السابقة والتنبؤ بتطورها في الدورة التالية مع مراعاة الظروف الخارجية الخاصة بالمشروع ، بحيث يصبح التنبؤ واقعــيا قــدر الإمكان ، لان استخدام طرق قياس وإجراءات مختلفة من فترة لأخــرى يجعــل مــن الصعب الفصل بين تغيير البيانات نتيجة تعديل الطرق والإجــراءات – أي نتــيجة عدم تطبيق مبدأ الثبات – وتغيرها نتيجة العوامل الاقتصادية داخل وخارج المشروع . فلو قومت الأصول بالتكلفة التاريخية في بعــض الــدورات ثم بالتكلفة الاستبدالية في البعض الآخر ، ولو غيرت طرق اســتهلاك الأصول الثابتة من دورة إلى أخرى ، فإن هذه التعديلات من دورة إلـــى أخرى تؤدى إلى تشويه بيانات قائمتى الدخل والمركز المالى ، وليس من المستبعد أن تعمد الإدارة إلى التعديل بهدف التلاعب في النتائج وعدم الإفصاح عن الوضع الحقيقى للمشروع .

مــن هــنا يتضــح أن مــبدأ الثبات يتوجه أساسا لخدمة مستخدم البيانات المحاسبية ، فهو يساعد على ترشيد قراراته بجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة عــبر الدورات المحاسبية المتتالية ، وبذلك يرفع مبدأ الثبات مستوى منفعة هذه القوائم المالية .

وجديــر بالبــيان فــإن مــبدأ الثبات هو موضوع يهم المحاسب ومراجع الحســابات علــى حد سواء ، إذ على مراجع الحسابات أن يصرح في تقريره عمــا إذا كانــت التقارير المالية قد أعدت بشكل ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والمطبقة على أساس الثبات مع السنة السابقة ، وبما أن الثبات لا يعــنى أبــدا الثبات المطلق في تطبيق نفس السياسات والطرق والإجراءات

المحاسبية ، بل يقصد به الثبات النسبى الذي يسمح بإدخال التغييرات أو التعديلات إذا ما دعت الظروف إلى ذلك . في هذه الحالة يتطلب مبدأ الإفصاح التام تحديد اثر التعديلات بوضوح حتى يستطيع مستخدم القوائم المالية مراعاة هذه التعديلات عند تحليل القوائم واتخاذ القرارات .

وطبقا للرأي رقم (20) لهيئة المبادئ المحاسبية فإن التغيرات التي تبرر تعديلا في الإجراءات المحاسبية هي :

1- التغيير في أحد مبادئ المحاسبة .

2- التغيير في التقدير المحاسبى .

3- التغيير في تقرير الوحدة . وتذكر الهيئة انه عند استخدام مبدأ محاسبي ذات مرة ، فإنه ينبغى عدم تعديله إلا إذا كان هناك ما يبرر تفضيل استخدام مبدأ جديد (قاعدة الأفضل) .

وبينما يعنى مبدأ الثبات في اتباع النسق الواحد تطبيق نفس الإجراءات لمعالجة الأحداث المماثلة عبر الدورات المحاسبية المتتالية في منشأة معينة ، فإذا مبدأ التماثل يعنى استخدام نفس الإجراءات بين المنشآت المختلفة ، أن هدف التماثل هو جعل القوائم المالية الصادرة عن المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة وذلك عن طريق تخفيض التنوع الكبير الناشئ عن استخدام إجراءات محاسبية مختلفة في منشآت مختلفة ، ويتضمن هدف التماثل اتباع مايلى :-

1- نفس الإجراءات المحاسبية ، 2- نفس مفاهيم القياس ، 3- نفس التبويب ، 4- نفس طرق الإفصاح أو العرض .

أن التماثل هو شرط أساسي لجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة ، أما هدف قابلية المقارنة فيمكن أن يعرف بأنه تماثل الخصائص التي تجعل

المقارنـــة أمـــرا ممكـــن الـــتحقق بما يسهل الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القـــرارات بواسطة الدائنين والمستثمرين وغيرهم ، ويعد مبدأ المقارنة من أهم المؤشـــرات التـــي يعتمد عليها التحليل المالى والرقابة بغية تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وذلك بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لشركتين أو اكثر مع بعضهم البعض ، وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة السكون Static Comparison ، أو بمقارنـــة بيانات نفس الشركة لعدة فترات زمنية ، وهو ما يدعى بالمقارنة في حالة الحـــركة Dynamic Comparison ، وكذلك من المفـــيد مقـــارنة بعض المؤشـــرات المالية للمشروع وبيان علاقاتها مع بعضها للحكم على كفاءة أداة الوحدة الاقتصادية أو مركزها المالى

ولمـــبدأ التماثل مؤيدون ومعارضون ، فالتماثل يعنى التوحيد والإقلال من المـــرونة وحرية الاختيار ، والمرونة ، وعدم التماثل يعنى التنوع ، ولقد نشأ فـــي المحاســـبة جدل حول أي مبدأ يجب أن يتم تطبيقه فى الواقع هل هو مبدأ الـــتماثل أم مبدأ المرونة ، حيث يرى مؤيدو مبدأ التماثل أن تطبيقه يؤدى إلى الإيجابيات التالية

(1) تخفـــيض التـــنوع الكبـــير في استخدام الإجراءات المحاسبية في الحياة العملية ويخفض إمكانيات إساءة استخدام طرق محاسبية غير ملائمة .

(2) يســـمح بأجراء المقارنات بين القوائم المالية للمشاريع المختلفة ، وتساعد هـــذه المقارنات على تقييم الأداء وترشيد القرارات على مستوى المنشأة الواحدة وعلى مستوى القطاع الاقتصادي موضوع المقارنة .

(3) أن حـــرية الإدارة فـــي اختيار طرق محاسبية خاصة بها قد تتيح فرصة الانحياز في عرض البيانات بما يتعارض مع أمانة سلامة القوائم المالية. لذلك فإن تطبيق مبدأ التماثل يفيد ويرفع ثقة المستخدمين في القوائم المالية.

(4) أن عدم تطبيق مبدأ التماثل قد يقود إلى تدخل الجهات الحكومية وإصدار تعليماتها لفرض هذا التماثل .

من ناحية ثانية فإن تطبيق مبدأ المرونة Flexibility Principle يؤدى إلى الإيجابيات التالية – وحيث تمثل مجال انتقـــادات موجهة ضد مبدأ التماثل :–

(1) أن الـــتماثل في استخدام الإجراءات المحاسبية لنفس الحدث أو العنصر يجلب معه خطر تلاشى الفروقات الهامة للحالات المختلفة لهذا الحدث .

(2) كمـــا أن قابلية المقارنة هي هدف غير واقعي ، فلا يمكن تحقيقه باعتماد المنشأة لقواعد لا تراعى حقائق الظروف المختلفة .

(3) كمـــا أن اخـــتلافات الظـــروف التي تواجه كل منشأة تستدعى معالجات محاســبية مخــتلفة ، بحيث أن التقرير عن الشركة يعكس هذه الظروف المختلفة التي أدت إلى العمليات والأحداث التي تهم الوحدة المحاسبية .

(4) بالإضـــافة الـــى أن الـــتماثل يقف عقبة في التطور ويحول دون إدخال التعديلات المرغوب فيها .

أن هـــدف كـــل من مبدأ التماثل ومبدأ المرونة هو حماية المستخدم وتقديم معلومـــات مفـــيدة ، وان كلا من هذين المبدأين يفشلان في تحقيق هذا الهدف لأنهمـــا يأخذان موقفا متطرفا حول موضوع التقارير المالية ، فالتماثل لن يقود تلقائـــيا لقابلية المقارنة ، والمرونة تقود بشكل واضح إلى الاضطراب وإساءة اســـتخدام الثقة ، وان موقفا وسطا بين المبدأين يقوم على تشجيع التماثل لتقليل فجوة التنوع في الممارسات المحاسبية ويسمح في نفس الوقت بمراعاة ظروف الســـوق والأحـــداث الاقتصادية الخاصة بالمنشأة والخاصة بصناعة معينة مع ربط إجراءات محاسبية معينة بظروف اقتصادية معينة ، أن هذا الموقف الوسط

يدعــو إلى تعريف إجرائي للظروف المختلفة والى اختيار إجراءات محاسبية تلائم اختلاف الظروف بحيث تصبح نتائج العملية المحاسبية اكثر واقعية .

الحيطة والحذر – التحفظ Conservatism

إن هــناك القليل من الأعراف فى المحاسبة التى تعرضت لمثل سوء الفهم الــذى تعــرض له مفهوم التحفظ ، فالتحفظ يعنى أنه "اذا كنت فى حالة تشكك فعلــيك أن تختار الحل الذى يكون احتماله زيادته للأصول والدخل أقل ما يمكن "، حيــث يلاحــظ أن عرف التحفظ لا يتضمن أى شئ يدعو المحاسب لأن يقدر الأصــول أو الدخــل بــأقل مــن قيمتها ، ولكن لسوء الحظ فقد فسره بعض المحاســبين علــى أنـــه يعــنى ذلك فقط ، فكل ما يفعله التحفظ – عند تطبيقه بصــورة صحيحة – هو ان يرشد المحاسب فى المواقف الصعبة ، ويتمثل هذا الإرشاد فى قاعدة معقولة تماما مؤداها : الابتعاد عن المغالاة فى تقدير صافى الدخــل أو صــافى الأصول ، ومن أمثلة التحفظ فى المحاسبة استخدام مدخل الــتكلفة أو الســوق أيهمــا أقــل فى تقييم المخزون ، وكذلك قاعدة ضرورة الاعتراف بصافى الخسائر المحققة على التزامات الشركة بشراء سلع معينة ، فعــند وجــود شك فى قضية معينة فإن التحفظ فى التقدير Understate يكون أفضــل من المغالاة فيه Overstate ، وبالطبع فإنه عند عدم وجود أى شك لن توجد حاجة لتطبيق هذا القيد .

يشــتق هذا المحدد من فرض استمرارية المشروع وفرض الدورية ، وهو يمــثل استثناء أو مبدأ تعديليا بمعنى انه يطبق كقيد عند التقويم وأعداد البيانات المحاسبية ، وفي مفهومه العام يعنى مبدأ الحيطة والحذر انه عند الاختيار بين إجراءين محاسبين أو اكثر يفضل اختيار الأجراء ذي الأثر الأقل إيجابية على

حقـــوق الملاك أو المساهمين من باب الحيطة والحذر خشية توزيع أرباح غير محققـــة بعـــد أو صورية والأضرار بحقوق الدائنين نتيجة لذلك ، وبشكل اكثر خصوصـــية يعنى مبدأ الحيطة والحذر اعتماد القيم الأدنى عند تقويم الأصول والإيـــرادات والقيم الأعلى عند تقويم الخصوم والنفقات في تاريخ أعداد القوائم الماليـــة ، وبـــناء علـــيه فـــإن مبدأ الحيطة والحذر يملى على المحاسب موقفا متشائما عند أعداد القوائم المالية .

وعـــند تحديـــد نتيجة أعمال الدورة وتقويم الأصول قد يقود مبدأ الحيطة والحذر إلى الابتعاد عن معالجة محاسبية مقبولة علميا أو نظريا ، وبذلك يمثل اســـتثناء أو مبدأ تعديليا لمبدأ آخر نظرا لهيمنة مبدأ الحيطة والحذر في الحياة العملـــية ، فمـــثلا يعـــتمد الحـــيطة والحذر قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل Lower Of Cost Market عـــند تقويم المخزون السلعي أو الأصول المتداولة الأخـــرى كالأوراق المالية المشتراة بهدف المضاربة ، فإذا ما تعرضت التكلفة التاريخـــية الفعلـــية للأصـــول المتداولة مع مبدأ الحيطة والحذر ، فسرعان ما يضـــحى المحاسب بهذه التكلفة التاريخية ويعتمد سعر السوق الأدنى من سعر الـــتكلفة ، ويتغاضـــى بذلك عما يسببه التخلى عن منهج التكلفة التاريخية من إخـــلال بمـــبدأ اتـــباع النسق الواحد وعدم الاستمرار في تطبيق نفس المبادئ المحاســـبية قابلـــة للمقارنة خلال الدورات المحاسبية المتتالية وكذلك الإخلال أيضا بمبدأ قابلية البيانات للمقارنة .

ومـــع أن طـــريقة الـــوارد أخيرا صادر أولا LIFOفي تسعير المخزون السلعي وأساليب التعجيل والإسراع فى استهلاك الأصول الثابتة (مثلا باختيار طريقة استهلاك تسمح بتكوين مخصصات كبيرة في السنوات الأولى لاستثمار الأصـــل ، أو اعـــتماد عمـــر إنتاجـــي للأصل اقل من الواقع) هي إجراءات

معـــروفة عموما بأنها تحد من أثار التضخم النقدي ، غير أن هذه الإجراءات السـابقة يمكن أن ينظر إليها بأنها نتاج مبدأ الحيطة والحذر ، فهي تؤيد تقليدا للـتحفظ فـي بيانات الميزانية ، كما أنها تراعى رغبة الإدارة في التحفظ في توزيع الأرباح والاحتفاظ بالسيولة لاستبدال الأصول .

وتذهـب أدبـيات المحاسبة إلى أن مبدأ الحيطة والحذر هو اقدم المبادئ المحاسـبية واكـثرها شمولية في التقويم ، ولقد طبق هذا المبدأ قديما كطريقة لمواجهة ظروف عدم التأكد المحيطة بالمشروع وكطريقة لحماية الدائنين بعدم توزيـع أرباح غير محققة على الملاك أو المساهمين ، وقد انتشر مبدأ الحيطة والحـذر بشـكل خاص أبان الأزمة الاقتصادية الكبرى في الثلاثينات من هذا القـرن وذلـك بفعل حوادث الإفلاس المتلاحقة التي واكبت هذه الأزمة ، فقد كانـت إدارة المشروع تحاول إظهار الموقف المالى بأحسن مما هو عليه فعلا لدرء الإفلاس عنه وذلك عن طريق تقويم الأصول بأكثر من الواقع – فأسعار السلع قد تدنت بشكل كبير وانتشرت البطالة والكساد خلال الأزمة الاقتصادية– ممـا يؤدى إلى زيادة الربح الدورى بإظهار أرباح دورية ، في هذه الظروف كـان رد الفعل العفوى للمحاسب هو الأيمان بمبدأ الحيطة والحذر حرصا على حماية نفسه من ضغوط الإدارة ومن دعاوى المستثمرين والدائنين .

ويواجه مبدأ الحيطة والحذر عدة انتقادات أهمها :

(A) أن مـبدأ الحـيطة والحـذر يظهـر تناقضا ذاتيا أحيانا ، فهو موقفا تشاؤميا عند تحديد الدخل في دورة معينة باعتماد سعر السوق الأدنى لمخزون آخر المدة ، ولكن هذا الأجراء نفسه سيؤدى في الدورة التالية إلى زيادة مقابلة في أرباح العام التالي، وهذه الزيادة تناقض الحيطة والحذر .

(B) أن الإفــراط في التشاؤم باعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصـــوم وفق مبدأ الحيطة والحذر ، وكذلك عدم إثبات الأرباح غير المحققة بالبــيع بعد رغم أنه يمكن تحقيقها بسهولة إذا رغبت الإدارة في ذلك فظروف الســوق تســمح بتحقــيق هذا الربح ، أن هذا الموقف التشاؤمى لمبدأ الحيطة والحذر يتناقض مع فرض الدورية في المحاسبة وضرورة تحديد نتيجة أعمال كــل دورة بشكل دقيق واقعي وتصوير قائمة مركز مالى واقعية، فيؤدى مبدأ الحــيطة والحــذر تــبعا لذلك إلى الأضرار بمصالح المساهمين ، فهو ينقص أربـــاح جــيل مـــن المســـاهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم في الــدورات المتعاقــبة ، بالرغم مما قد يسوقه الكتاب التقليديون من حجج تستند إلـــى فـــرض اســـتمرار المشروع الذي يتضمن تسوية أرباح العام الحالي مع أرباح العام القادم ، ولكن استمرار المشروع – إذا تم قبوله جدلا – إنما ينطوي على عدم استمرار أصحاب الحقوق فيه.

(C) يمـــثل مبدأ الحيطة والحذر مزيجا من منهج التكلفة التاريخية ومنهج تكلفة الاستبدال ، فهو يعتمد أساسا بيانات التكلفة التاريخية ، ولكنه يعتمد تكلفة الاستبدال فقط إذا كانت أسعار الاستبدال أدنى من الأسعار التاريخية .

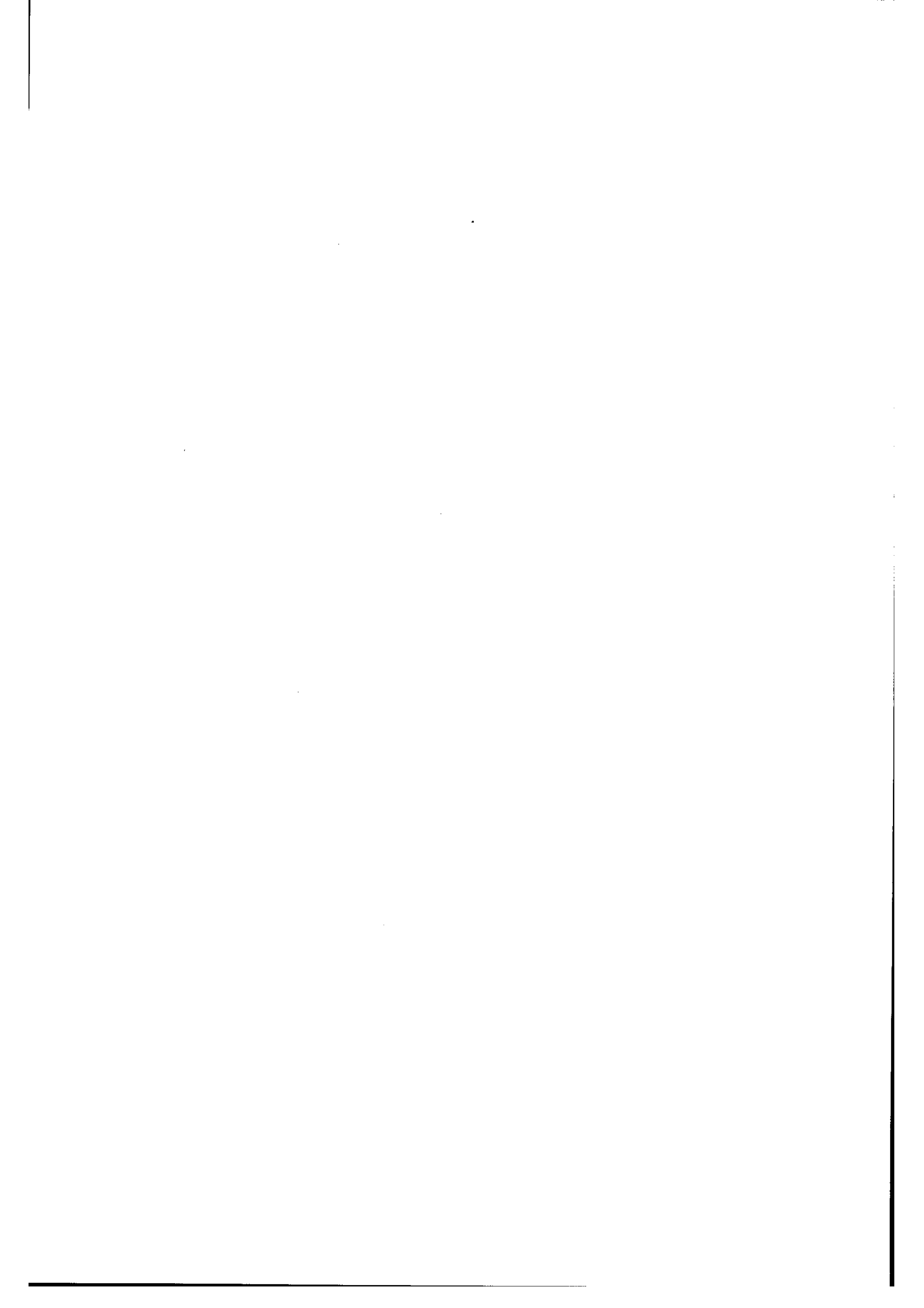
علاقة التكلفة – المنفعة Cost - Benefit Relationship

يفـــترض المســـتخدمون غالبا أن المعلومات سلعة بلا تكلفة ، ولكن معدوا ومقدمـــوا المعلومات المحاسبية يعلمون أن ذلك غير صحيح ، ويلزم الموازنة بين تكاليف تقديم المعلومات والمنافع التى يمكن الحصول عليها من استخدامها، ويلزم بالطبع أن تزيد المنافع عن التكاليف ، وقد اعتاد المحاسبون الممارسون بصـــــورة تقلــيدية علـــى تطبيق هذا القيد تحت دعوى النفعية Expediency

والعملية Practicality ، ولكن فى الآونة الأخيرة بدأت منظمات وضع المعايير والجهات الحكومية اللجوء لتحليل التكلفة / المنفعة قبل إصدار متطلباتهم من المعلومات بصفة نهائية ، ولتبرير المطالبة بأسلوب قياس أو إفصاح معين ، يجب أن تزيد المنافع التى ينتظر الحصول عليها منه عن التكاليف المرتبطة به .

ولكن الصعوبة فى تحليل التكلفة / المنفعة هى أن التكاليف والمنافع (وخاصة المنافع) لا تكون قابلة للقياس دائما ، فهناك عدة أنواع من التكاليف مثل تكاليف التجميع والتشغيل ، تكاليف النشر ، تكاليف المراجعة وتكاليف المنازعات القضائية المحتملة ، وتكاليف الافصاح الى منافسين ، وتكاليف التحليل والتفسير ، وتتحقق المنافع من لكل من معدى القوائم المالية (فى صورة مزيد من الرقابية الإدارية والقدرة على جلب رأس مال إضافى) والمستخدمين لها (فى شكل تخصيص للموارد وربط للضرائب) ، ولكن القياس الكمى للمنافع يكون عادة أكثر صعوبة من التكاليف .

وقد حاول FASB تناول هذه القضية بصورة أكثر وضوحا ، فقد أدرج فى أحد معاييره الأخيرة عن محاسبة أصحاب الأعمال عن منافع ما بعد التقاعد بخلاف المعاشات ، جزءا يبرر القواعد الجديدة على أساس التكلفة / المنفعة ، وقد قدم FASB هذا الجزء الخاص استجابة للانتقادات التى تلقاها من مجتمع الأعمال .



الفصل الرابع

الإطار النظري للتوافق المحاسبي الدولي

The Conceptual Framework of International Accounting Harmonization

4/1 تطور الإطار الفكري للمحاسبة من المبادئ إلى المعايير .

4/2 عملية وضع المعايير والتباين عالمي النطاق في الممارسات المحاسبية .

4/3 طبيعة وأهمية ومقومات التوافق فيما بين المعايير المحاسبية .

4/4 مجهودات التوافق والتناسق المحاسبي على المستويات الدولية .

4/5 تقييم دور ومجهودات التنظيمات الدولية فى التوفيق المحاسبى .

4/1 تطور الإطار الفكري للمحاسبة من المبادئ إلى المعايير

The Conceptual Framework Evolvement of Accounting from principles to Standards

إن دراســة الــتطور التاريخي للفكر المحاسبي يشير إلى السيطرة الكاملة للتطبــيق العملـــي على الفكر المحاسبي حتى بداية القرن العشرين ، حيث أن الحياة العملية ومتطلباتها سواء في القوانين أو الوضع الاقتصادي والاجتماعي أو الــتطور التكنولوجـــي أو سيطرة مصالح ملاك المشروع في ظل شركات الأشــخاص قــد فرضت التطور المحاسبي وحددت اتجاهاته ، حيث أدى هذا الــتوجه العملي في المحاسبة إلى تراكم خبرات محاسبية منذ العصر الوسيط ، تحولــت تدريجيا إلى قواعد عرفية **Customs** وتقاليد **Conventions** أصبحت مقــبولة بيــن طوائف المحاسبين المهتمين ، ولقد ساعد في ترسيخ هذا الاتجاه العملـــي فـــي المحاســبة تكوين اتحادات وتنظيمات مهنية علمية اعترفت بتلك الأعراف والتقاليد ونشرتها بين جمهور المحاسبين كتوصيات مهنية وقد أطلق علـــى هـــذا المدخل في تكوين المبادئ المحاسبية بالمدخل العملي البراجماتي **Pragmatic Approach** .

وقــد أدى هذا المدخل في تلك الفترة إلى ظهور عديد من القواعد والتقاليد 1- فرض الدورية ، 2- فرض الاستمرارية ، 3- فرض الوحدة أو الشخصية المعنوية ، 4- فرض وحدة القياس النقدي ، 5- فرض التوازن .

وقد تمثل الشكل القانوني السائد للملكية في تلك الفترة في المنشآت الفردية وشــركات الأشخاص عموما . لذلك تطورت تلك الأعراف والتقاليد من وجهة نظــر صـــاحب المشروع الفرد ، كما ركزت التشريعات القانونية على حماية

حقـــوق الدائنيـــن ، وهكـــذا تركز الاهتمام حول قائمة المركز المالي بالدرجة الأولى .

ويؤخـــذ على هذا المدخل العملي خلوه تماما من الخلفية الفكرية النظرية ، وينتقد ذلك المدخل بوجه عام لوجود عديد من نواحي القصور التالية :

1-اعـــتماده على مجموعة قواعد وأعراف وتقاليد ناجمة عن التطبيق العملي لم تستند إلى التأصيل العلمي أو التحليل المنطقي .

2-افـــتقاره إلـــى الاتساق Inconsistency المنطقي ، مما أدى إلى تناقض أو تعارض بين كثير من البدائل .

3-افـــتقاره إلى الاكتمال Incompletement ، حيث يترك كثيرا من المشاكل المحاســـبية القائمة دون حل منطقي ، وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين الـــبدائل المحاســـبية المـــتاحة ، إذ تتعدد البدائل للمشكلة الواحدة ويترك الاختيار بينها دون مفاضلة موضوعية علمية .

ويمكـــن القـــول بـــأن المدخل الذي نال القبول لوضع إطار فكري نظري للمحاســـبة وتطويـــر مبادئ المحاسبة قد اعتمد على المنهج الانتقائي Electic Approach التركيبـــي الـــذي يجمـــع بيـــن عدة مداخل مختلفة باعتباره نتاج محـــاولات عديـــدة مـــن الكـــتاب والتنظيمات والاتحادات على مستوى الفكر الـــنظري والتطبيقـــي بهدف المساهمة في إنشاء المفاهيم والمبادئ التي تشكل الإطـــار الـــنظري للمحاســـبة التـــي اعتمدت أحيانا على المدخل الاستنباطي Deductive وأحيانا أخرى على المدخل الاستقرائي Inductive ، وغالبا على مدخـــل مركـــب يجمع بينهما ، ويمكن القول بأن هناك ثلاثة مراحل في تطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية هي:-

(A) المرحلة من عام 1900 حتى عام 1933

وهـي تمـثل مـرحلة مساهمات الإدارة باعتبارها المسيطرة على اختيار المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها سنويا في التقارير المالية .

فقـد تنامـي دور الإدارة فـي التأثير على صياغة المبادئ المحاسبية مع انتشار الشركات المساهمة بعد عام 1900 كشكل جديد للملكية ساهم في زيادة عـدد الشركات ونمو حجمها ، حيث أدى انتشار شكل الشركات المساهمة إلى ظهـور: (a) خاصـية اسـتمرار الشركات المساهمة دون عمر محدد ، وهذه الخاصـية هي الأساس الذي يقوم عليه فرض الاستمرارية Going Concern فـي المحاسـبة ، (b) خاصـية انفصال الملكية عن الإدارة ، وهو ما يعرف بظاهـرة الملكـية الغائبة ، وهذه الخاصية هي الأساس الذي يقوم عليه مفهوم الشخصية المعنوية Entity .

لقد أثرت ظاهرة الملكية الغائبة تأثيرا كبيرا على المحاسبة – فقد أظهرت أهمـية الـدور المحاسـبي في مجال تقييم الإدارة وما يتطلبه ذلك من مقابلة المجهودات بالمنجزات أو ما يطلق عليه مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، ممـا أدى إلـى تركـيز الاهتمام على قائمة الدخل بالدرجة الأولى (بدلا من الاهـتمام بقائمـة المركز المالي سابقا) ، وانتشار تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصـروفات واعـتماد نتيجة الدورة كمؤشر لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأمـوال الموكلة إليها – وهكذا أصبحت الميزانية حلقة وصل بين قائمة الدخل للفترات المتعاقبة .

وتعـود جـذور نظـرية الوكالة Agency Theory إلى تلك الفترة ، حيث تعتـبر الإدارة وكـيلا عـن المـلاك المساهمين يقومون بإدارة المشروعات

لمصــلحتهم حيــث نرغب أساسا في إظهار مدى نجاحهم في المهام الموكولة إلــيهم عن طريق تعظيم الأرباح المعلن عنها في التقارير المالية ، وبداهة فقد قامــت الإدارة باختيار المبادئ والأعراف المحاسبية التي تساعدها في تحقيق وكالــتها علــى النحو الأكمل ، ومن ثم كان لها السيطرة على شكل ومضمون القوائم المالية والإفصاح المحاسبي ، وقد كان للاعتماد على مبادرة الإدارة في إيجاد الحلول للمشكلات ذات الصلة بالنتائج العديدة التالية :-

1- افتقار غالبية الممارسات المحاسبية إلى الخلفية النظرية بسبب الطبيعة العملية للحلول المعتمدة .

2- التركــيز علــى تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، بما يؤدي إلى تدنيه ضريبة الدخل .

3- اعــتماد الممارســات والإجراءات المحاسبية بشكل يؤدي إلى تمهيد مستوى الدخل **Income Smoothing** .

4- تجنب معالجة المشكلات المعقدة واختيار حلول نفعية .

5- اعــتماد حلول مختلفة وممارسات مختلفة لنفس المشكلة في المنشآت المختلفة.

إن ذلــك الوضع النفعي قد خلق في العشرينات من القرن الحالي جوا من عــدم الرضى ، فكثرت المطالبات بضرورة تحسين التقارير والقوائم المالية ، كمــا تــم لفــت النظر بشكل خاص إلى السلطة والثروة الطائلة التي يتمتع بها هــؤلاء المديــرون في الشركات المساهمة الصناعية . لذلك كثرت من ناحية ثانية النداءات لحماية المستثمرين .

وعلـــى الصـــعيد الأكاديمـــي وكمحاولة للتأصيل العلمي للمحاسبة في تلك المـــرحلة قدمـــت أدبـــيات المحاســـبة أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية للمحاســـبة وفـــق المنهج الاستنباطي ، عندما تم نشر كتاب " نظرية المحاسبة " عام 1922 ، حيث حدد صاحبة باتون ستة فروض محاسبية أساسية هي :

1- الوحدة المحاسبية Accounting Entity .

2- الاستمرارية Going Concern .

3- معادلـــة الميزانية ، والتي تعتمد على فرض التوازن التام ، وهو يعد جوهر تطبيق القيد المزدوج .

4- عـــدم تغـــير وحـــدة القياس النقدي ، أو ما تعرف بفرض ثبات وحدة القياس النقدي .

5- التصـــاق أو تتـــبع الـــتكلفة Costs Attach حيث يجب إثبات الأصل محاســـبيا علـــى أســـاس تكلفة شرائه ، أما في المنشآت الصناعية يتم الاعـــتماد علـــى مفهوم " تتبع التكلفة " حيث يعتبر الأساس الضروري لنظام محاسبة التكاليف .

6- اســـتحقاق المصـــروفات وتحقـــيق الإيرادات ويتم تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة .

(B) المرحلة من عام 1933 حتى عام 1973

يتضـــح فـــى تلك المرحلة دور المجامع والتنظيمات المحاسبية على النحو التالي:-

1- دور المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

خلال تلك الفترة أصاب النظام الرأسمالي العالمي أزمة كساد عامة ، سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى . ولقد انطلقت هذه الأزمة من سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة ، وانتشرت بسرعة في القارة الأوروبية لتصبح أزمة كساد عالمية .

وقد أدت تلك الأزمة إلى إفلاس كثير من المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لحساب المنشآت الكبيرة التي أخذت تسيطر وتحتكر الأسواق . وخوفا من الإفلاس دفع هذا الوضع إدارات العديد من الشركات إلى مزيد من الافتراض وإلى تقديم قوائم مالية مغايرة للواقع عن طريق اختيار إجراءات وسياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول وزيادة الأرباح صوريا . وهكذا تضررت مصالح المقرضين والمساهمين (أصحاب السندات والأسهم في سوق الأوراق المالية) ، الأمر الذي دفعهم إلى القضاء لمساءلة الإدارة أو المراجع ، وكثيرا ما كانت أحكام القضاء تصدر ضد المراجع أو المحاسب أو الإدارة دفاعا عن مصالح المجتمع الاستثماري المالي ودرءا للغش والتلاعب .

ونتيجة لذلك تعالت النداءات مطالبة الدولة بالتدخل لتنظيم المبادئ المحاسبية وحماية المجتمع والمستثمرين ، بوضع مبادئ تلزم الإدارة وتحمي المراجعين من ضغوط الإدارة بهدف الحد من حريتها في اختيار الممارسات المحاسبية البديلة التي تخدم مصلحتها ، وهكذا ظهر إلى الوجود (a) قانون الاستثمارات لعام 1933 والذي يتطلب تسجيل الأوراق المالية الجديدة المعروضة للبيع تحت إشراف لجنة حكومية (أصبحت فيما بعد لجنة SEC) ، (b) قانون سوق الأوراق المالية وتبادلها ، (c) إنشاء لجنة تنظيم SEC عام

1934 لتكون مسئولة عن مختلف القوانين المتعلقة بتنظيم وتبادل الأوراق المالية في البورصات ولتضمن تقديم تقارير مالية صادقة وواضحة من قبل الشركات الأمريكية. ولقد أعطيت تلك اللجنة SEC سلطة تحديد معايير المحاسبة الواجب اتباعها من الشركات الخاضعة لها ، تداول الأوراق المالية .

لقد كان لذلك التنظيم القانوني وإنشاء اللجنة أثر كبير في تطوير المبادئ المحاسبية وحفز المجمعات المهنية المحاسبية لتكوين اتحادات وطنية وإقليمية ودولية كبيرة بهدف إيجاد مبادئ محاسبية تلقى.قبولا عاما وترفع مستوى المعرفة المحاسبية ، لاسيما وأن لجنة SEC قد أعلنت عام 1938 أنها ستتولى مباشرة إصدار المعايير المحاسبية إذا عجزت عن ذلك المهنة وتنظيماتها

وإزاء التهديدات السابقة عقب الأزمة الاقتصادية الكبرى قام المجمع الأمريكي بتكوين لجنة بهدف إقرار مبادئ محاسبية مقبولة عموما ويمثل بيانها عام 1934 أول وثيقة لتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ، حيث اتبع في تلك الوثيقة منهجا وصفيا Descriptive Method يمثل مسحا ميدانيا للمبادئ المحاسبية السائدة مع التركيز على مبدأ الثبات Consistency Principle القائم على الاختيار والالتزام – اختيار في البداية والتزام باستمرار اعتماد هذا الاختيار مستقبلا – لجعل البيانات والتقارير المالية قابلة للمقارنة . أي أن المجمع الأمريكي قد اعتمد المدخل الاستقرائي في تكوين نظرية للمحاسبة ، أو بصورة أدق اعتمد المدخل العملي البراجماتي في تحديد تلك المبادئ على النحو التالي :-

a- قاعدة تحقق الإيراد بالبيع .

b- قـاعدة عـدم جواز إضافة المكاسب الرأسمالية إلى قائمة الدخل ، أي عدم إضافة المكاسب الرأسمالية إلى أرباح العمليات العادية للمشروع.

c- لا يجـوز احتسـاب أرباح للأسهم أو فوائد للسندات المملوكة والعائدة للشركة نفسها وعرضها بالجانب الدائن في حساب الأرباح والخسائر .

d- يجـب فصل أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة أو موقعة من شركات تابعة ، وإظهارها كمفردة مستقلة .

وقـد أطلقت اللجنة على تلك المبادرة مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة AAP ، وفـي عام 1936 اعتمد المجمع مصطلح "المبادئ المحاسبية المقبولة عموما" (GAAP) بهدف توحيد الممارسات العملية وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة .

بضـغط مـن البورصـة الأمريكية SEC كون المجمع لجنة الإجراءات المحاسـبية CAP عـام 1933 بهدف تضييق مجالات الاختلافات في التقارير والقوائـم المحاسبية باستبعاد الأساليب غير المرغوب فيها والمطبقة في الحياة العملـية . توجهـت رغـبة اللجـنة في البداية إلى تطوير بيان شامل بمبادئ المحاسـبة لـيكون مرشـدا عاما في حل مشاكل التطبيق العملي ، ومنذ عام 1938 عدلـت اللجـنة خطـتها وقـررت تبني خطة لمعالجة مشكلات معينة والتوصـية بطـرق مفضلة عند التطبيق ، وخلال 20 عاما (1938-1958) حـتى حـل اللجـنة عام 1958 تم إصدار 51 نشرة باسم "منشورات بحوث منشورات" (ARB) تمثل توصيات لمعالجة مشكلات محاسبية مختلفة .

ومــن خـــلال عمل اللجنة ومنشوراتها تبين فشلها في إيجاد صيغة مقبولة عمومــا ، إذ أن المبادئ المقدمة من اللجنة لم تنطلق من أرضية نظرية ورؤية متكاملة تعتمد على دراسة منهجية .

ولعل أهم ما قدمته لجنة الإجراءات المحاسبية CAP في أوائل الخمسينات التمييز بين الربح الشامل وربح العمليات ، وضرورة عرض قائمة الدخل على مراحل . ولقد قبل اقتراح لجنة الإجراءات من SEC وأصبح هذا العرض من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .

وفـــي عام 1959 حلت محل لجنة الإجراءات المحاسبية CAP لجنة جديدة باسم هيئة المبادئ المحاسبية Accounting Principles Board (APB) تهدف إلى تطوير وتوضيح مضمون التعبير الدارج : مبادئ محاسبية مقبولة عموما.

وفي الفترة الواقعة بين 1959-1973 أي حتى تاريخ إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية FASB نشرت هيئة المبادئ المحاسبية نشرات باسم آراء هيئة المـــبادئ المحاسبية APB Opinions وهي عبارة عن حلول لمشاكل يواجهها المحاسبون أو تعديل لآراء سابقة صدرت عن لجنة الإجراءات المحاسبية ولقد أصدرت الهيئة رأيا تناولت كثيرا من مشاكل التطبيق العملي .

ويؤخـــذ على تلك الآراء أنها حلول لمشاكل انتقائية وأنها تفتقر إلى خلفية فلسفية نظرية بحيث كانت بعض الآراء غير منسجمة وأحيانا متناقضة .

وقـــد كلـــف المجمـــع باحثيـــن مستقلين أو تابعين لإدارته بتقديم دراسات لموضوعات شائكة محددة ، ونشرت تلك الدراسات في سلسلة باسم دراسة في بحوث المحاسبة (ARS) وقد أصدر المعهد بين 1961 و1973 (15) دراسة.

وقــد كانــت أهــم دراسة تخص المبادئ المحاسبية هى الدراسة رقم (7) المقدمة من جرادي GRADY باسم جرد المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الشــركات عام 1965 ، وتمثل الدراسة تجميعا لما تم التعارف عليه سابقا وما تــم قبولــه مــن آراء المعهد وتوصيات لجانه . أي أن تلك الدراسة اعتمدت بالكامل على المنهج العملي البراجماتي السائد في التطبيق الحالي .

ولقــد لاقت الدراسة السابقة قبولا واستحسانا من جانب المهنيين نظرا لما تميزت به من صبغة عملية ، غير أنها لا تعد دراسة علمية بالمعنى الصحيح، فقــد تمــت دون تحديــد للأهداف أو الإشارة لما يجب أن تكون عليه نظرية المحاسبة .

وقــدم جــرادي نفســه ملخصا لدراسته حول المبادئ المحاسبية المقبولة عمومــا نشــرة عــام 1965 فــي Accounting Review باسم جرد للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الولايات المتحدة على النحو التالي :-

(1) الإيرادات والنفقات، (2) رأس المال المملوك، (3) الأصول المتداولة، (4) الأصــول الثابــتة ، (5) الاســتثمارات طويلة الأجل ، (6) الأصول غير الملموسة ، (7) الخصوم ، (8) القوائم المالية .

وقــد أدرك المجمــع الأمريكــي للمحاسبين القانونيين لاحقا أهمية وضع نظرية للمحاسبة تعتمد على دراسة فلسفية لطبيعة المحاسبة ومنهجها وعناصر نظريــتها ، فكانــت المحاولــة التي تم القيام بها في النشرة الأولى والثالثة من سلســلة دراســة فــي بحوث المحاسبة في عام 1961 ، 1962 الأولى باسم الفــروض الأساسية في المحاسبة والثالثة باسم محاولة لوضع مجموعة مبادئ محاســبية إجمالــية للشــركات بالاعتماد على المدخل الاستنباطي في اشتقاق

المبادئ المحاسبية ، وكما كان متوقعا فقد رفضت نتائج هاتين الدراستين من قبل هيئة المبادئ المحاسبية "APB" بحجة تناقضها مع التطبيق العملي ، الأمر الذي جعل هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمجمع الأمريكي تعود إلى المدخل العملي أو البراجماتي وتستمر في إصدار آرائها رغم التناقض في هذه الآراء مع بعضها البعض من جهة وعدم موافقة جميع المحاسبين عليها من جهة ثانية. بعد حل هيئة المبادئ المحاسبية في عام 1973 وإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية مازالت تصدر الآراء والتوصيات عن المجمع دون دراسة فلسفية لطبيعة ومنهج المحاسبة .

وقد وجهت انتقادات كثيرة إلى هيئة المبادئ المحاسبية "APB" وأسلوب عملها ، ولعل أهم انتقاد وجه إلى هيئة المبادئ المحاسبية هو خضوعها للضغوط الخارجية بشكل خاص من قبل المكاتب المحاسبية الثمانية الكبار "The Big Eight" في الولايات المتحدة الأمريكية ومن قبل لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC . كما أن أسلوب عملها لم يخرج عن نطاق أسلوب "إطفاء الحرائق" لحل المشاكل الملحة جدا ، إذ كان المجمع يفتقر إلى إطار فلسفي متكامل للتصدي للمشاكل المختلفة . وأخيرا الانتقاد بأن توصيات المجمع لم تكن تعرض بشكل كاف للمناقشة وإبداء الرأي من الجهات العديدة المهتمة قبل إصدارها .

نتيجة لتلك الانتقادات قد تم حل هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمجمع في عام 1973 وأنشئ مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" .

2- دور الجمعية الأمريكية للمحاسبة

American Accounting Association (AAA)

ويرمـــز إلـــيها AAA وهـــى مـــنظمة علمية تضم بالدرجة الأولى أساتذة المحاســـبة فى الجامعات ، وتتمتع دوريتها الربع سنوية المسماة مجلة المحاسبة The Accounting Review والتـــي تصـــدر مـــنذ عام 1926 ، بمكانة علمية مرموقة ، فهي منبر علمي متخصص لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي كما تصـــدر أيضـــا منشـــورات باســـم " أخبار تدريس المحاسبة " Accounting Education News . في واقع الأمر تمثل الجمعية الأمريكية للمحاسبين ميدانا يعـــبر فيه الأكاديميون عن آرائهم حول مواضيع محاسبية مختلفة سواء كرأي شخصـــي أو كلجان عمل تابعة للجمعية وقد حاولت الجمعية عن طريق لجان خاصة تقديم إطار عمل لبيانات التقارير المالية في الشركات .

وقـــد أدركـــت الجمعـــية الأمريكية للمحاسبة أنه لا بد من الاعتماد على الدراســـة الفلســـفية والتحليل المنطقي من أجل الوصول إلى المبادئ المحاسبية التـــي تمـــثل نتاجا لنظرية المحاسبة ، فأصدرت في عام 1936 قائمة بالمبادئ المحاســـبية التـــي تحكـــم القوائم المالية للشركات Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Financial Statements معتمدة على المدخل الاستنباطي في اشتقاق المبادئ المحاسبية .

كمـــا نشـــرت الجمعية في عام 1940 كتابا للمؤلفين باتون وليتلتون باسم مدخـــل إلى معايير محاسبة الشركات معتمدين فيه على المدخل الاستنباطي في اشـــتقاق المـــبادئ المحاسبية ، وكان الغرض الأساسي في ذلك الكتاب اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كبديهية أساسية في المحاسبة .

وقــد واصــلت الجمعية جهودها الرامية إلى وضع نظرية للمحاسبة تنال قــبول المحاســبين وتحل المشاكل في تطبيقاتهم العملية وتنطلق من الدراسات الفلســفية المنطقــية ، فأصــدرت في عام 1966 بيان حول النظرية الأساسية للمحاســبة (ASOBAT) قدم من لجنة مشكلة لهذا الغرض ، ولقد أعربت هذه اللجنة عن تراجعها عن مصطلح "مبادئ محاسبية" مستخدمة بدلا منها مصطلح "معايــير محاسبية" يجب أن تتصف بها المعلومات التي تقرر عنها المحاسبة، ومــن أهــم هذه المعايير : معيار المنفعة (Usefulness or Utility) ، ومعيار الموضــوعية (Objectivity) ، ومعــيار قابلــية جــدوى الإجراء أو التحقيق (Feasibility) مشــيرة إلــى اعتمادها على المدخل البراجماتي (Pragmatic Approach) الــذي يــنطلق مــن المحاولة العملية للوفاء بحاجة قراء القوائم المالية للإقلال من عدم التأكد لديهم .

وقــد شكلت جمعية AAA في عام 1964 لجنة بهدف تطوير وبناء إطار متكامل لنظرية المحاسبة . ولقد قدمت اللجنة تقريرها عام 1966 باسم إيضاح حول النظرية الأساسية للمحاسبة" ASOBAT حيث تضمن ما يلى :-

(a) أهداف المحاسبة

جــاءت أهــداف المحاســبة في هذا التقرير مرتبطة باحتياجات مستخدمي الــتقارير المحاسبية ، وبالتالي كان هذا العمل أول تحول في البحث المحاسبي تجاه النفعية UTILITARIAN وكانت الأهداف على النحو التالي :

1- اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية .

2- التوجيه الفعال والرقابة الفعالة للموارد الاقتصادية للمنشأة .

3- إخلاء مسئولية الإدارة عن طريق التقرير الدوري عن نشاطها المتعلق بـالموارد الاقتصـادية الموكلـة إليها ومدى رعاية الإدارة لمصالح الأطراف المعنية .

4- التقرير عن المسئولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية .

(b) معايير المعلومات المحاسبية

يـرى الـتقرير أن المعايير الأربعة التالية تمثل الأساس لتقييم مدى جودة المعلومات المحاسبية :

1- معيار الملاءمة Relevance ويقصد بذلك ملاءمة المعلومات للأهداف الأربعة السابقة الواردة في التقرير .

2- معـيار القابلـية للتحقق Verifiability ويقصد به أن تكون القياسات على درجة منخفضة من التباين .

3- معـيار التحرر من التحيز Freedom from Bias وترجع أهمية هذا المعـيار لاحتمالات التعارض بين احتياجات الفئات المستخدمة للقوائم المالية .

4- معـيار القابلـية للقياس الكمي Quantifiability وهنا يقترح التقرير عدم الالتزام بالقياسات المطلقة وإنما يمكن الاعتماد على فكرة المدى Range فـي القياس ، كما اقترح التقرير إمكانية الإفصاح المتعدد في نفس القوائم باستخدام أكثر من منهج تقويم واحد .

(c) إرشادات لعملية توصيل المعلومات

يرى التقرير أن الإرشادات التالية يجب أن تحكم عملية توصيل المعلومات المحاسبية:

1- الملائمة مع الاستخدام المتوقع .

2- الإفصاح عن العلاقات الهامة .

3- الإفصاح عن المعلومات البيئية .

4- توحـيد الممارسـات المحاسـبية داخـل الوحدة المحاسبية وفيما بين الوحدات المحاسبية المختلفة .

5- ثبات الممارسات Consistency of Practices المحاسبية من فترة إلى أخرى .

وفـي عـام 1977 أصـدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة تقريرا بعنوان إيضـاح حـول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية والذي قدم من لجنة المفاهـيم والمعايير للتقارير المالية الخارجية ، وقد أوضحت هذه اللجنة أنه لا توجـد نظـرية واحـدة للمحاسبة المالية غنية بشكل كاف تغطي كامل المدى لاحتـياجات مسـتخدمي الـتقارير ، بـل هناك مجموعة من النظريات يمكن تصـنيفها حسـب اخـتلافات مستخدمي هذه البيانات ، وكما ذكرت اللجنة أن تقريـرها لا يحـاول وضع نظرية مقبولة دوليا ، بل هو تقرير حول النظرية المـتعلقة بالـتقارير الخارجـية يعـود إلى اعتماد وجهة نظر مستخدم معين للمعلومـات أو وجهـة نظر مستخدم معين للمعلومات أو وجهة نظر معد هذه البيانات المحاسبية إضافة إلى تعدد مستخدمي البيانات المحاسبية .

كمـا أن سبب تعدد واختلاف نظريات المحاسبة يعود إلى البيئة مثل تعدد وتـنافس مصادر المعلومات ، فكثير من النظريات لا تهتم بمصادر المعلومات المحاسـبية ، وبعضـها ينظر إلى المعلومات المحاسبية كواحدة من مجموعة المعلومـات المالـية . وأوضحت اللجنة في ختام دراستها أن أهم صعوبة في

طـــريق وضع نظرية للمحاسبة هي الاعتماد على الإقناع المنطقي وليس على المـــنطق التجريبي ، إذ مهما يكن النموذج النظري فإن فروضه يجب أن تكون عرضه للتجريب .

وجملة القول أن هذه الإيضاح لم يف بالغرض الذي شكلت من أجله اللجنة وهـــو وضـــع نظـــرية للمحاسبة ، بل إنه اكتفى بالحديث عن ضرورة وأهمية وضع النظرية المحاسبية دون أن يضع تلك النظرية المنشودة .

وقـــد كونت الجمعية الأمريكية للمحاسبة لجنة باسم لجنة المفاهيم والمعايير للـــتقارير المالـــية الخارجـــية قدمت تقريرها عام 1977 بعنوان إيضاح حول نظـــرية المحاســـبة ومـــدى قبول هذه النظرية ، ولقد تعرض التقرير للمناهج المختلفة لبناء النظرية – وقد جاءت هذه المناهج كما يلي :

1- المناهج التقليدية

وهـــي مـــناهج فـــي غالبيـــتها قياســـية Normative تعتمد على الأسلوب الاستنباطي ، كما أنها تركز على مشاكل تحديد وقياس عناصر الدخل والثروة .

2- منهج اتخاذ القرارات

وهـــنا يكـــون التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية وذلك من حيـــث طبـــيعة المعلومات التي يحتاجون إليها وقدراتهم على تشغيل واستخدام المعلومات ونوعية النماذج القرارية التي يعتمدون عليها .

a- مناهج تهتم بنماذج اتخاذ القرارات

وهي مناهج قياسية Normative ويتم التوصل إليها استنباطيا .

b- مناهج تهتم بسلوك متخذي القرارات

وهـــي مـــناهج يغلب عليها الصفة الوضعية الإيجابية **Positive** وتعتمد على الأسلوب الاستقرائي والتجريب .

3- منهج اقتصاديات المعلومات

طــبقا لهذا المنهج يكون الهدف من البحث هو تحديد التكاليف والمنافع المرتــبطة بإنــتاج واستخدام المعلومات المحاسبية ، ووجهة النظر المتبعة في هــذا المــنهج هي أن المعلومات المحاسبية لا تختلف عن أي منتج اقتصادي أخــر ، وبالتالـــي يجب أن تخضع للمبادئ الاقتصادية المعتادة التي تحكم انتاج وتوزيع كافة السلع والخدمات في الأسواق .

وقـــد أوضح التقرير أن عدم وجود نظرية متفق عليها بين المحاسبين إنما يعــود إلى عدم صلاحية المنهج حاليا . ومن ناحية أخرى تعرض هذا التقرير لــنماذج التقويم البديلة : التكلفة التاريخية و التكلفة الجارية ، وقد انتهى التقرير إلـــى نتيجة أساسية وهي استحالة الوصول إلى نموذج واحد يمكن عن طريقه مقابلة كافة الاستخدامات ، وذلك نظرا لتباين احتياجات الفئات التي تعتمد على الــتقارير المالــية ، ولا شـــك أن استخدام نموذج معين واستبعاد كافة النماذج الأخـــرى سوف يترتب عليه بالضرورة محاباة فئة معينة على حساب مصالح الفئات الأخرى .

(C) الفترة من عام 1973 وحتى الوقت الحاضر

أطلـــق على تلك المرحلة بمرحلة التسييس **Politicization** وقد نبعت القوة الدافعـــة لها من فشل محاولات الجمعيات والتنظيمات خلال الفترة من 1933 حـــتى 1973 لصـــياغة نظـــرية محاسبية واستبعاد الممارسات المهنية غير المـــرغوب فـــيها والسائدة في الحياة العملية والحد من إساءة استخدام وتطبيق

تلــك الممارسات وبدائل القياس المحاسبي المتعددة والمتناقضة أحيانا ، الأمر الــذي أدى إلــى حل هيئة المبادئ المحاسبية APB التابعة للمجمع الأمريكي وإنشــاء مجلس معايير المحاسبية المالية FASB في عام 1973 ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standard Board (FASB) مؤسســة مسـئولة عــن إنشاء وتطوير معايير المحاسبة فى الولايات المتحدة الأمريكية وقد واجهت هيئة المبادئ المحاسبية أزمة أدت إلى حلها وكانت أهم عوامــل هــذه الأزمة (1) استمرارا التعايش لمعالجات محاسبية بديلة سمحت للشــركات بإظهــار عــائد أعلي للسهم الواحد نتيجة اندماج الشركات وحيازة اســتثمارات متــبادلة ، (2) غــياب المعالجــات المحاسبية الملائمة لمشكلات محاســبية حديــثة مــثل التأجير الطويل الأجل للأصول الثابتة كأسلوب جديد للــتمويل Leasing وأســلوب التصــريف وفق نظام Franchising ومحاسبة شــركات تنمــية وتطوير الأراضي ، (3) الإفصاح عن عدد من حالات الغش والدعــاوى القضائية التى أظهرت عجز الطرق المحاسبية فى توضيح البيانات اللازمــة ، (4) فشــل هيــئة المبادئ المحاسبية فى تطوير إطار عمل فكرى للمعايــير والمــبادئ المحاســبية . وقد كون المجمع الأمريكى AICPA لجنة عرفت باسم لجنة ويت Wheat Committee لاقتراح شكل جديد لمؤسسة تهتم بالمعايير المحاسبية .

وهكذا ظهرت إلى الوجود هيئة معايير المحاسبة المالية عام 1973 تتكون هــذه الهيــئة من خمس مجموعات ذات مصلحة فيها أهمها : معهد المديرين الماليين Financial Executive اتحاد المحللين الماليين Financial Analysts Federation ، الجمعــية الأمريكــية للمحاســبين AAA الجمعــية الوطنــية

للمحاســبين National Association of Accountants (يرمــز إلــيها وإلى المنشورات الصادرة عنها بالرمز NAA)

وقــد اعــتمد مجلــس معايير المحاسبة المالية بصورة أكثر من الهيئات واللجــان السابقة – مدخلا علميا استنباطيا استقرائيا ، كما جعلت عملية التنظيم المحاســبي ووضع المعايير ذات طابع سياسي واجتماعي ، وذلك بعد حملات الانــتقادات المكــثفة ضد تحيز وخضوع هيئة المبادئ المحاسبية APB التابعة للمجمــع الأمريكي AICPA لضغوط مكاتب المراجعة المسيطرة في الولايات المتحدة المعروفة بمكاتب الثمانية الكبار The Big Eight .

وتؤكــد أدبــيات المحاسبة على أن عملية وضع المعايير ينبغي أن تكون عملــية سياســية – اجتماعية ، حيث تم الإشارة إلى أن وضع وإنشاء المعايير المحاســبية هــو نــتاج لتصرف سياسي بالدرجة الأولى بصورة أكبر من أنه اســتنتاج منطقــي أو معــرفة لأبحاث تجريبية . ويرجع ذلك بسبب أن وضع المعايير هو قرار اجتماعي. فالمعايير تمثل قيودا على السلوك ، لذلك يجب أن تكون مقبولة من الأطراف المعنية . وإن قبول المعايير يمكن أن يكون إجباريا أو اختياريا أو مزيجا من النوعين . وفي المجتمع الديموقراطي فإن نيل القبول هــو عملــية معقــدة إلى أقصى الحدود لدرجة أنها تتطلب تسويقا محنكا على الساحة السياسية .

كما تم التأكيد – بصورة أكثر وضحا – على الطابع السياسي عند وضع المعايــير عــن طريق إعداد لجنة فرعية تابعة لمجلس الشيوخ الأمريكي عام 1976 عــرف باســم تقريــر Metcalf Report وعنوانه The Accounting Establishment . فلقد انتقد التقرير الثمانية الكبار باحتكار مراجعة الشركات والمــنظمات الكبــيرة وبممارســة الرقابة من طرف واحد على عملية وضع

المعايــير ، وأوضح التقرير ضرورة إيجاد هيئة اتحادية لوضع المعايير بحيث تراعي المصالح المتعددة للأطراف المعنية دون تحيز .

وعند إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عام 1973 كان غياب نظــرية المحاســبة واضــحا لجميع الجهات المعنية . ولقد لوحظ ذلك في أمر تكلــيف المجلــس فبدلا من تكليفه بمهمة تحديد الفروض والمبادئ العلمية كما كــان ذلــك بالنسبة لهيئة المبادئ المحاسبية APB يبين أن المهمة الموكلة إليه ذات شقين :

1- تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة .

2- إصدار معايير التطبيق العملي .

أي أن الاهــتمام قــد تحــول من تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف والمفاهيم والمعايير .

1- تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

لقــد حققت هيئة معايير المحاسبة المالية بالنسبة للإطار المفاهيمي نشاطا علمــيا وإنتاجا متميزا ، وقدمت بذلك قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة ، إذ صدر عن المجلس بين 1978 - 1985 ستة تقارير (SFACS) هي :

1- 1978 الــتقرير الأول : خــاص بأهداف التقارير المالية في منشآت الأعمال (التى تهدف إلى تحقيق الربح) .

2- 1980 التقرير الثاني : خاص بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

3- 1980 الــتقرير الثالــث:خــاص بمفاهيم التقارير المالية في منشآت الأعمال .

4- 1980 التقرير الرابع : خاص بأهداف التقارير المالية في المنشآت غير الهادفة إلى تحقيق الربح .

5- 1984 التقرير الخامس : خاص بقواعد الإثبات والتحقق والقياس في التقارير المالية في منشآت الأعمال ذات الطابع التجاري .

6- 1985 التقرير السادس : خاص بتعديل بعض جوانب التقارير السابقة.

2- إصدار معايير التطبيق العملي

لقد حقق مجلس معايير المحاسبة المالية نجاحا ملحوظا أيضا بالنسبة لمعايير التطبيق العملي . فقد صدر عن المجلس حتى عام 1995 (121) معيارا محاسبيا (SFAS) تناولت المبادئ السابقة بالتعديل وإعادة الصياغة والتوضيح . وتمثل معايير المجلس – إلى جانب المبادئ السابقة – مبادئ محاسبية مقبولة عموما GAAP من المهنة ومن لجنة تداول الأوراق المالية SEC والممارسين في الحياة العملية .

كما أصدرت الهيئة إلى جانب المعايير السابقة دراسات تفسيرية ، حيث قدمت من 1974 – 1994 (21) دراسة تفسيرية ، وكذلك تم إصدار أكثر من (94) نشرة فنية .

وقد اتبع المجلس في دراساته ونشراته منهجا علميا يجمع بين الاستنباط والاستقراء . حيث استخدم بصفة أساسية المنهج الاستنباطي في تحديد الإطار المفاهيمي ودراسة أهداف التقارير المالية ، أي في التقارير الستة المذكورة بعاليه (SFACS) ، بينما استخدم بصفة أساسية المنهج الاستقرائي في إصدار معايير التطبيق العملي .

إن تلــك المــرحلة التي أطلق عليها التسييس Politicization تمثل مرحلة وضــع المعايــير بدلا من المبادئ ، فقد تم الانتقال إذا من مفهوم المبادئ إلى مفهــوم المعايــير ، حيــث توجهــت المنظمات الحكومية مثل هيئة البورصة الأمريكــية SEC شــبة الحكومية مثل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB نحو إصدار معايير ملزمة والتركيز على ضرورة مراعاتها في المجتمع ككل.

وعلــى ذلــك فقــد اختير مصطلح معايير Standards بدلا من مصطلح المــبادئ Principles عــندما أصبحت مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مســئولة عن صياغة الإطار النظري للمعرفة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بدلا من مجلس المبادئ المحاسبية APB .

ومازالــت الجهود مستمرة حتى الآن في محاولة بناء إطار ملائم للنظرية المحاســبية ، مــع التأكــيد على أن تلك النظرية يجب أن تتغير باستمرار في ضــوء التغــيرات فــي بيــئة الأعمال وفي احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية .

تشــمل المعايير المحاسبية أذن مجموعة من القواعد المحاسبية يتم الاتفاق علــيها كمرشد أساسي لتحقيق التجانس المحاسبي Accounting Harmonization فــي قــياس العملــيات والأحداث التي تؤثر على قوائم المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.

إن المعايير لا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة بل بالعكس حتى يتم استخدامها كإرشادات لأغراض القياس والعرض العادل والإفصاح الكافي.

إن الاخــتلاف الواضــح فــي القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في الــبلدان المختلفة ترجع بشكل عام إلى اختلاف العوامل البيئية المحيطة ، كما

أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية الموجودة في دول العالم المختلفة تعكس الاحتياجات المختلفة للمستخدمين بها .

هذا وتختلف البلاد في طريقة إصدار المعايير المحاسبية Standards Settings Approaches وفيمن يقوم بإصدارها ، وتعتمد طريقة الإصدار أساسا على (a) شكل الطلب على المعلومات ، (b) وعملية تنظيم المحاسبة .

عموما توجد أربعة مداخل لإصدار معايير المحاسبة في دول العالم هي :

(a) المدخل السياسي البحت

يعتمد ذلك المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية ، وذلك المدخل منتشر في القارة الأوروبية وعلى وجه التحديد فرنسا وفي أمريكا اللاتينية وينتقد استخدام ذلك المدخل لأنه :-

1- يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك فإن ذلك المدخل يتسم بالبطء .

2- أن تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا .

3- إن جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشك مستمر ، وهذا للأسف مستحيلا لعدم المرونة العملية في إجراء ذلك .

4- عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات .

5- يتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية .

(b) المدخل المهني الخاص

بمقتضى ذلك المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين المهنيين أنفسهم ، وينتشر ذلك المدخل في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يتميز ذلك المدخل في إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة .

(c) المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص

وفقا لذلك المدخل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظم عام وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات .

(d) المدخل المختلط

طبقا لذلك المدخل يقوم بإصدار معايير المحاسبة خليط من القطاع العام والخاص بجانب مجموعات حكومية وغيرها وهذا النوع منتشر في اليابان ، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة منشآت الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين .

إن إصدار المعايير **Standardization** يعني تطبيق معيار واحد وقاعدة واحدة في كل المجالات ، فالتوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة الطبيعية ، أما التوفيق والتنسيق **Harmonization** فهو يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع .

فالتوافق **Harmony** هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها ، وهذه تعتبر خطوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية .

كمـــا أن هـــناك فرق بين التوحيد والتوافق ، فمصطلح التوافق على عكس مصـــطلح التوحـــيد ، حيث يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة ، أما التوحـــيد فهـــو يعنـــي أن الإجـــراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين .

وقـــد ذكـــر الـــبعض أن الـــتوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المخـــتلفة تمامـــا ، أي أنه يمكن الإشارة إليه بمجموعة من الشركات مجتمعه حـــول طـــريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة ، بينما ينظر إلى التوحيد على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل .

والاتجـــاه الحالي يعتمد على أنه اتجاه نحو تحقيق التوافق وليس التوحيد ، حيث يتمثل الغرض منه في تخصيص مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية.

حيـــث أن التدفق الكفء للسلع ورأس المال والموارد عبر الحدود الوطنية وموقـــع الأعمال المالية والمشروعات في أكثر من بلد واحد تتطلب أن تكون المعايـــير المحاسبية غير محدده أو خاصة ببلد واحد . ولا شك أن هناك عديد مـــن العوامل التي تعزز تشجيع عملية تدويل **Internationalization** المعايير المحاســـبية علـــى ســـبيل المثال المعاملات بالعملات الأجنبية وآثار معدلات التضخم المختلفة بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود وقوائم مالية موحدة .

وقـــد نشـــأت أحـــد الـــنداءات المبكرة لتدويل المعايير المحاسبة عن أحد المديريـــن التنفيذيـــن الأوربيين البارزين وهو مدير الشركة الهولندية الملكية للبترول في عام 1979 بقوله :-

أن المعلومـــات المالية تمثل شكل من أحد اللغات فإذا ما وضعت تلك اللغة محـــل اســـتخدام مـــن ثم يمكن اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان بشكل أكثر ســـرعة ، ويجب ألا تكون تلك اللغة واضحة للفهم فحسب وإنما أيضا يجب أن

تكــون قابلــة للمقارنة ، عموما يجب تضييق الاختلافات الدولية في المعايير المحاســبية ، وعلــى الرغم من أن ذلك يبدو أن يكون مستحيلا ألا أنه يمكن تحقيقه إذا ما كانت هناك بلاد كافية ترغب في وضع ذلك محل التطبيق .

إن المعالجــة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث يجعل من الصعوبة بمكان أن يتم تحليل ومقارنة القوائم المالية ، وهذا ويفسر لماذا يوجد تأييد متزايد لمعايير المحاسبة الدولية .

إن وجود مجموعة دولية من المعايير المحاسبية سوف يسمح بوجود مجال لتطبيق ذلك حيث أن مؤشرات قوائم الدخل والمركز المالي سوف تصبح أكثر اتســاقا بين الشركات المتنافسة . إن العلاقة بين الأسواق المالية عالمية النطاق تمــثل أحــد القــوى الدافعة وراء التحرك نحو مجموعة متناسقة من القواعد المحاسبية .

وتعتــبر خاصــية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية أمرا حيويا للتجارة والاســتثمار الدولــي ، ويمثل السؤال الذي يثار في هذا الصدد في كيف يمكن الوفــاء بالقابلــية للمقارنة . أن عملية وضع المعايير **Standardization** تعني ضــرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق ، وتضمن تلك العملية إتاحة القابلية للمقارنة بالكامل .

ومــع ذلك فهناك شك في جدوى إمكانية شمول المعايير تماثل عام للقواعد المحاســبية ، أن الاحتــياجات الخاصة للمستخدمين وربطها باحتياجات الثقافة الوطنــية تجعل المعايير المحاسبية الوطنية أمرا ضروريا ، وكأحد الحلول فإن مفهــوم التنسيق والتوافق **Harmonization** بين تلك المعايير قد حظي بشعبية عالمــي النطاق ، ويعني التنسيق بأن الاختلاف بين المعايير المحاسبية الوطنية يجب أن يتم الحفاظ عليه عند مستوى الحد الأدنى ، أن التنسيق يحد من توسيع

الخلاف بين وجود تلك القواعد وأداء التطبيقات المحاسبية البديلة في البلاد المختلفة طالما أنها تتميز بالتجانس مع بعضها البعض كما يمكن أن يتم المطابقة بينها .

4/2 عملية وضع المعايير والتباين عالمى النطاق في الممارسات المحاسبية

Standard setting process and Diversity in worldwide Accounting practices

إن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توفير معلومات عن الوحدات الاقتصادية في مجال الأعمال ، ويجب أن تكون هذه المعلومات مفيدة لأغراض اتخاذ قرارات رشيدة . فهناك أطراف متعددة تعتمد على القوائم المالية والتقارير المحاسبية الأخرى في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تؤثر على اقتصاديات المجتمعات ، ومن هذه الأطراف المستثمرين والمديرين والاقتصاديين ، ومديري البنوك ، والقيادات العمالية ، وإدارة الأجهزة الحكومية . ولذلك فهناك أهمية حيوية أن تتضمن القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة ويمكن تفهمها بوضوح . وهناك أهمية أخرى حيث يجب أن تعد القوائم المالية بالطريقة التي تسمح بمقارنتها بالقوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة وبالقوائم المالية الخاصة بالشركات الأخرى . وباختصار فهناك حاجة إلى إطار محدد جيدا لمعايير محاسبية معترف بها Recognized Accounting Standards للاسترشاد بها في إعداد القوائم المالية بما يوفر لها عدة خصائص أهمها إمكانية الاعتماد عليها Reliability ، إمكانية تفهمها Understandability ، إمكانية مقارنتها Comparability .

ولأن المحاسبة تؤثر بصفة مستمرة على بيئتها وتتأثر بها ، فإن هناك اهتمام كبير بصياغة المعايير المحاسبية وبالممارسة المحاسبية .

ولقد كان لدى مستخدمي قوائم المحاسبة المالية كل من الحاجات المتطابقة والمتعارضة لأنواع متنوعة من القوائم . لأغراض مواجهة هذه الاحتياجات وللوفاء بمسئولية الإدارة عن التقرير المالي عن الأصول الموكولة لهم Fiduciary Reporting Responsibility ، ويقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام . وبحيث تصور هذه القوائم بصورة عادلة وواضحة وكاملة الموقف المالية ونتائج عمليات المنشأة . وعند إعدادهم للقوائم المالية يواجه المحاسبون المخاطر المحتملة للتحيز وخطأ التفسير وعدم الدقة والغموض . ومن أجل تدنيه هذه المخاطر حاولت مهنة المحاسبة وضع هيكل نظري يحظى بالقبول العام ويتم ممارسته على نطاق واسع ، فبدون هذا الهيكل النظري سيقوم كل محاسب أو منشأة بوضع الهيكل النظري الخاص بها واستخدامه في الممارسة على أن يقوم قراء القوائم المالية بتطويع أنفسهم مع ممارسات المحاسبة والتقرير المالي لكل منشأة على حدة . ونتيجة لذلك سيكون من المستحيل إعداد قوائم مالية تقبل المقارنة .

وقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المعايير والإجراءات التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP حيث يشير مصطلح المتعارف عليها ، أما إلى قيام جهة تنظيم محاسبي ذات سلطة بوضع مبدأ للتقرير المالي في مجال معين أو إلى أن هناك ممارسة محاسبية معينة قد حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على نطاق واسع .

ورغم أن هذه المبادئ والممارسات قد أثارت كلا من الجدل والانتقاد ، فإن أغلب المحاسبين وأعضاء المجتمع المالي ينظرون إليها باعتبارها المعايير والإجراءات التي ثبتت فائدتها على مدار الزمن .

ويعتـــبر الإطار النظري الذي أعده مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مـــن أبـــرز الجهود التي بذلت في محاولة لإيجاد إطار شامل للمحاسبة المالية وإعـــداد التقارير المالية . ويصف مجلس معايير المحاسبة المالية الإطار الذي يـــأمل فـــي إعـــداده بأنـــه بمثابة دستور ونظام متماسك منطقيا من الأهداف والأساســـيات المـــترابطة التـــي يمكن أن تؤدي إلى معايير متسقة وأن تصف طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية .

ويعتـــبر مجلـــس معايـــير المحاسبة المالية هو المنظمة الأكثر أهمية الذي تـــتركز مهمـــته الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة والتقرير المالي لإرشـــاد وتوجـــيه الجمهور العام الذي يضم مصدري ومراجعي ومستخدمي المعلومـــات المالـــية . وقد استندت توقعات نجاح ذلك المجلس والمساندة التي حظي بها على وجود العديد من أوجه الاختلاف بينه وبين APB مثل :

1- العضوية الأقل : حيث يتكون FASB من سبعة أعضاء بعكس APB الذي كان يضم 18 عضوا .
2- العضوية طوال الوقت وبمقابل : حيث يحصل أعضاء FASB على مقابل مجزي ويتفرغون للعمل بالمجلس لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد ، في حين كان أعضاء APB متطوعين وغير متفرغين .
3- إدارة ذاتـــية أكبر : لقد كان APB مجرد لجنة فرعية من AICPA ، في حيـــن أن FASB غير تابع لأية منظمة مهنية بعينها ، حيث يعين أعضاء FASB ويخضعون للمساءلة من جانب مؤسسة المحاسبة المالية فقط .

4-المزيد من الاستقلال : فقد كان أعضاء APB يحتفظون بمراكزهم الخاصة في الشركات والمؤسسات ، في حين يجب على أعضاء FASB أن يقطعوا كل هذه الروابط .

5-التمثيل الأوسع : فقد كان من الضروري أن يكون كل أعضاء APB من المحاسبين القانونيين أعضاء AICPA ولكن في الوقت الحاضر فإنه لا يشترط أن يكون عضو FASB محاسبا قانونيا .

وعلاوة على ذلك فإنه للحصول على المساعدة من أجهزته الفنية يعتمد FASB على الخبراء في العديد من مجموعات العمل التي يتم تشكيلها لدارسة المشروعات المختلفة وكذلك على اللجنة الاستشارية لمعايير المحاسبة المالية FASAC ، حيث تتحمل هذه اللجنة مسئولية استشارية تجاه FASB في كل من السياسات الهامة والقضايا الفنية وكذلك في المساعدة على انتقاء أعضاء مجموعات العمل .

وهناك قاعدتان أساسيتان تحكمان FASB عند وضع معايير المحاسبة المالية:

a- أنه يجب أن يستجيب لحاجات ووجهات نظر المجتمع الاقتصادي ككل وليس فقط مهنة المحاسبة .

b- أنه يجب أن يعمل على مرأى من الجمهور العام ، بحيث يعطي للأطراف المهتمة الفرصة كاملة للتعبير عن وجهات نظرها وللتأكد من تحقيق هذه الأهداف يتم إتباع الخطوات التالية قبل إصدار FASB لأي معيار للمحاسبة المالية :

1- يتم تحديد مجال أو مشروع معين وإدراجه في أجندة Agenda المجلس .

2- يــتم تشــكيل مجموعـــة عمل من الخبراء في مختلف القطاعات لتحديد المشاكل والقضايا والبدائل المرتبطة بهذا المجال .

3- يقوم جهاز FASB الفني بإجراء البحث والتحليل اللازم .

4- يتم إعداد مذكرة مناقشة Discussion Memorandum وإصدارها .

5- يــتم غالبا عقد جلسة استماع عامة Public hearing وذلك بعد 60 يوما من إصدار مذكرة المناقشة عادة .

6- يقوم المجلس بتحليل وتقييم استجابات الجمهور العام .

7- يقوم المجلس بإمعان النظر في القضايا المطروحة وإعداد "مذكرة مبدئية Exposure draft للإصدار .

8- يســتمر عــرض المذكرة المبدئية للتعليق العام لمدة 30 يوما على الأقل وبعدها يقوم المجلس بتقييم كل الآراء التي تلقاها .

9- تقوم لجنة بدراسة المذكرة المبدئية مع التعليقات التي وردت عليها وإعادة تقييم موقفها وتعديل المذكرة المبدئية إذا اقتضى الأمر ذلك.

10- يقــوم المجلس مجتمعا بدارسة المذكرة المعدلة بصورة نهائية ويصوت علـــى إصـــدار نشرة بمعيار Standards Statement ، ويتطلب إصدار معيار محاسبي جديد موافقة خمسة من أعضاء FASB السبعة على الأقل. وتعبر نشرات FASB عن المبادئ المحاسبية و المتعارف عليها GAAP ومـــن ثم فهي ملزمة في الممارسة. ويلاحظ أن كل نشرات وآراء APB التي كانت قائمة عند إنشاء FASB يظل معمولا بها إلى أن تصدر نشرات مـــن FASB بـــتعديلها أو إلغاءها . ولتجنب الخلط المحتمل في فهم كلمة "مبادئ" استخدم FASB مصطلح "معايير المحاسبة المالية" في نشراته .

ويصدر عن FASB الأنواع الرئيسية التالية من النشرات :

1- معايير وتفسيرات Standards and Interpretations

حيث تعبر معايير المحاسبة المالية الصادرة عن FASB عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP ، وعلاوة على ذلك يصدر FASB أيضا تفسيرات تمثل تعديل أو استكمال للمعايير الموجودة . ويكون لهذه التفسيرات نفس سلطة الإلزام الخاصة بالمعايير كما تتطلب نفس نسبة التصويت الخاصة بالمعايير للموافقة عليها . ومع ذلك فإن FASB عند إصداره لهذه التفسيرات لا يقوم بنفس الإجراءات العلنية التي يقوم بها عند إصدار المعايير . وقد كان APB أيضا يقوم بإصدار تفسيرات لآراء ، ويعتبر كلا النوعين من التفسيرات الآن ملزما لأغراض تحديد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومنذ أن حل FASB محل APB قام بإصدار 121 معيار و40 تفسيرا .

2- مفاهيم المحاسبة المالية Financial Accounting Concepts

في محاولة من FASB للتخلي عن مدخل معالجة مشكلة بمشكلة Problem-by-problem Approach قام المجلس في نوفمبر 1978م بإصدار نشرته الأولى من سلسلة نشرات مفاهيم المحاسبة المالية ، وتهدف هذه السلسلة إلى وضع الأهداف والمفاهيم الأساسية التي سيستخدمها المجلس في وضع معايير المحاسبة والتقرير المالي في المستقبل . حيث تهدف هذه السلسلة لتكوين مجموعة من المفاهيم الشاملة والمتكاملة أو إطار نظري يشكل أداة لحل المشاكل الحالية والمستجدة بصورة متسقة Consistent وعلى عكس قوائم معايير المحاسبة المالية ، فإن قوائم مفاهيم المحاسبة المالية لا تقوم بإرساء

GAAP ، ومـــع ذلك فإن قوائم المفاهيم تمر عبر نفس الدورة السابقة (مذكرة مناقشة، جلسة استماع عامة ، مذكرة مبدئية ... الخ) التي تمر بها قوائم المعايير.

يـــتلقى FASB العديـــد مـــن التســـاؤلات من مصادر مختلفة حول تطبيق معاييره وتفسيراته أو آراء APB أو نشرات الأبحاث المحاسبية ، كما أن هناك حاجـــة ملحة للتصدي المستمر لمشاكل المحاسبة والتقرير المالي . على سبيل المـــثال فقـــد صـــدر قانون ضريبي حديث يعفي الشركات من بعض ضرائب الدخل التي سبق أن سجلتها كالتزامات ، وبذلك برز تساؤل حول كيفية التقرير عـــن هـــذه الضرائب المعفاة ، هل تعالج كتخفيض لمصروف ضريبة الدخل ، وكـــتعديلات لفـــترة ســـابقة أم كبند غير عادي Extraordinary ؟ ، ولقد قام FASB بإصـــدار نشرة فنية سريعة تقضي بالتقرير عن هذا الإعفاء الضريبي كتخفـــيض لمصروف ضريبة الدخل في الفترة الحالية ، ويجب التأكيد على أن هذه النشرات الفنية لا تصدر إلا عندما :

a- يكون من المتوقع ألا تحدث تغييرا كبيرا في الممارسة المحاسبية لعدد من المنشآت .

b- تكون تكلفة تطبيقها منخفضة .

c- لا يـــتعارض التوجـــيه الـــوارد فـــي النشرة مع أي مبدأ محاسبة أساسي ومتعارف عليه .

3- لجان عمل القضايا العاجلة Emerging Issues Task Forces

في سنة 1984 قام FASB بإنشاء "لجنة عمل القضايا العاجلة" EITF التي تتكون من 17 عضوا منهم 11 من شركات المراجعة ، 4 من منشآت الأعمال ومراقب من SEC ومندوب عن FASB ، والهدف من هذه اللجنة هو الوصول

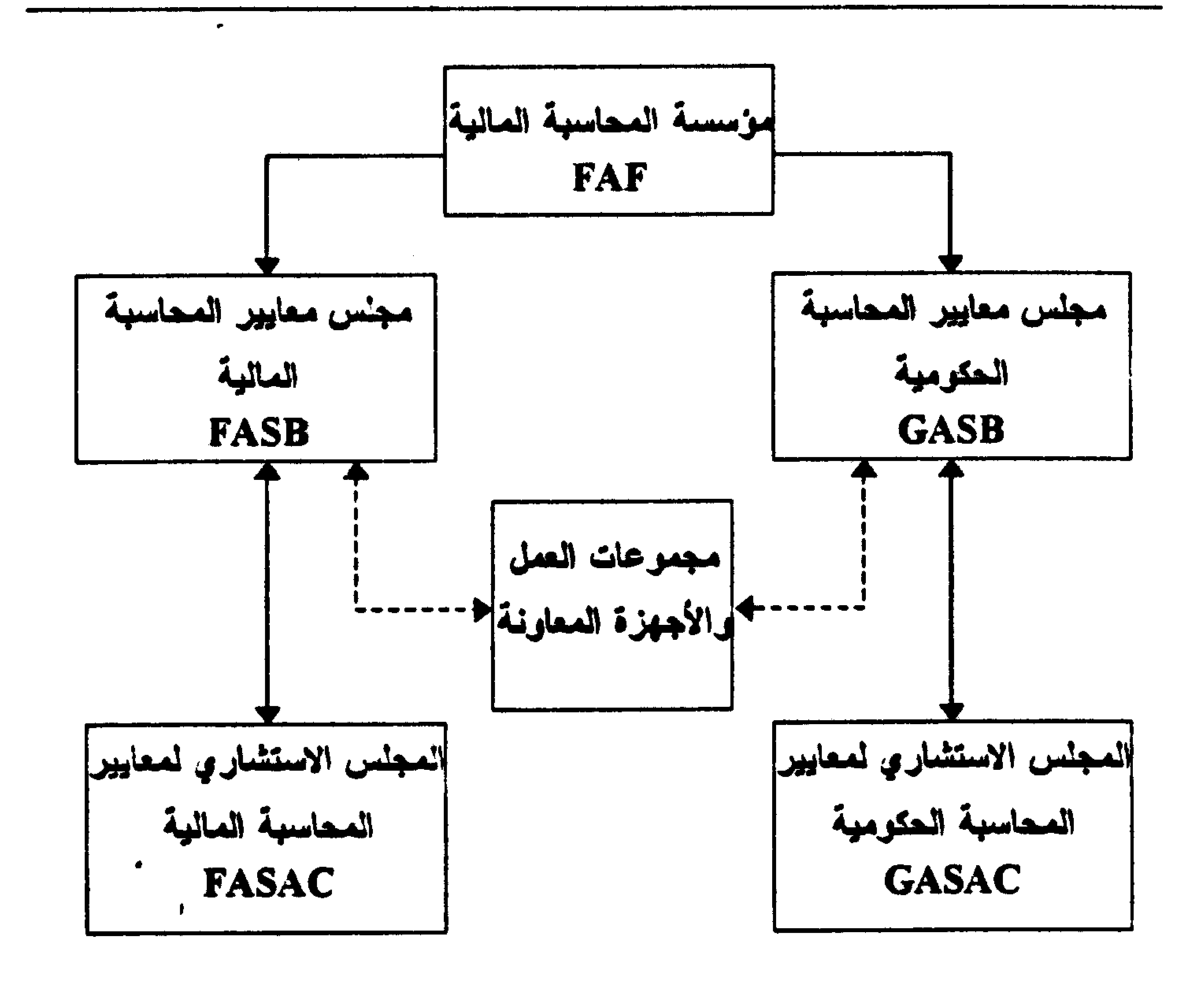
إلـــى اتفاق بموافقة 15 عضوا على الأقل حول كيفية المحاسبة عن المعاملات الماليـــة الجديـــدة أو غير المعتادة والتي يحتمل أن تخلق تنوعا في ممارسات الـــتقرير المالـــي مـــن أمـــثلة هذه المعاملات كيفية المحاسبة عن إلغاء خطط المعاشــــات Pension Plans ، وكيفـــية المحاسبة عن القروض الإنشائية غير المعـــتادة التـــي تقدمها شركات الادخار والقروض S&L وكيفية المحاسبة عن المبالغ الإضافية المسددة في عمليات الاقتناء أو السيطرة .

ولا يمكـــن التقلـــيل مـــن أهمية EITF ، على سبيل المثال فإنه في إحدى الســـنوات قامـــت EITF بدراســـة 61 قضية تقرير مالي عاجلة ووصلت إلى إجمـــاع فيما يقرب من 75% منها ، وقد أشارت SEC إلى أنها سوف تفضل استخدام الحلول التي تضعها هذه اللجنة وسوف تطالب بتبرير أي خروج منها.

وتقـــدم EITF المســـاعدة إلـــى FASB بعدة طرق على سبيل المثال فإن القضـــايا العاجلة عادة ما تجذب انتباه الجمهور العام ، وإذا لم يتم حلها بشكل ســـريع فإنهـــا قـــد تقـــود إلى أزمة مالية وتؤدي إلى ضعف ثقة الجمهور في ممارســـات التقرير المالي الحالية وهو ما قد يؤدي إلى التدخل الحكومي الذي يهـــدد استمرار المهنة في وضع المعايير بنفسها .وعلاوة على لك فإن EITF تقـــوم بتحديد المشاكل المحاسبية محل الخلاف بمجرد ظهورها وإمكانية حلها بصورة سريعة أو ضرورة تدخل FASB في حلها . وكأن EITF أصبحت في الواقع مرشح للمشاكل Problem Filter بالنسبة إلى FASB . وعلى ذلك فإنه مـــن لمـــتوقع أن ينشغل FASB بالمشاكل طويلة الأجل الأكثر شمولا في حين تتعامل EITF مع القضايا العاجلة قصيرة الأجل . ويعرض الشكل رقم (4/1) الهيكل التنظيمى الرسمى لوضع معايير التقرير المالى .

شكل رقم (4/1)

الهيكل التنظيمي لوضع معايير المحاسبة



ولعديد من العقود تولى AICPA زمام القيادة في تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية وقام بوضع الممارسات المحاسبية والإلزام بها بشكل فاق أي منظمة مهنـية أخرى . وقد كان APB لجنة فرعية من المجمع الأمريكى AICPA ، وعـندما حل FASB محل APB قام المجمع الأمريكى AICPA بإنشاء إدارة المعايـير المحاسبية ليمثل الرأي الرسمي للمعهد في قضايا المحاسبة والتقرير المالـي . فقد تم تكوين اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية AcSEC داخل هذه الإدارة وأعطـت لهـا سلطة التحدث باسم المعهد في مجال المحاسبة التقرير المالي .

وخلال سنوات عملها الأولى تولت AcSEC :

1-الرد على إصدارات كل من FASB ، وSEC .

2-توجـيه الاهتمام إلى القضايا المستحدثة التي لم يتناولها FASB أو SEC وذلك عن طريق إصدارها لسلسلة قوائم أو نشرات الموقف Statement of Position (SOP) ، وبسـبب كـثرة عدد القوائم التي صدرت من هذه السلسـلة فقد أعرب FASB في نهاية سنة 1978 عن أن AICPA ربما يخلق بذلك جهة أخرى لوضع المعايير واقترح ضم هذه الأعمال إليه عن طـريق إعادة صياغة هذه القوائم على نمط إصدارات FASB بحيث يتم إصـدارها فـي صـورة قوائـم أو نشرات بمعايير المحاسبة المالية بعد عرضـها للتعلـيق العـام . كما اتجهت FASB لوضع سلسلة جديدة من النشـرات الفنية Technical Bulletins التي تقدم توجيهات مستمرة حول الممارسات المفضلة في المحاسبة والتقرير المالي .

وقـد وافـق AICPA على مقترحات FASB السابقة . وبذلك أصبح دور AcSEC الأساسـي هو تقديم توجيهات في مواقف خاصة بصناعات معينة عن

طريق إصدار أوراق بقضايا ومشاكل Issue Paper ، حيث تقوم هذه الأوراق بـــتحديد مشاكل التقرير المالي الحالية وتقديم المعالجات البديلة لها ، ويوفر هذا الإجـــراء تنبيه مبكر إلى FASB لضمان إصداره لمعاييره وتفسيراته ونشراته الفنـــية فـــي الوقـــت المناســـب . وفي بعض الأحيان لا يقرر FASB إضافة موضـــوع إلـــى هـــذه الأوراق إلى مذكرته ، ونتيجة لذلك قد يقرر AcSEC بالتبعـــية إصـــدار قائمـــة موقف SOP في هذا المجال . وتتضمن هذه القوائم إحـــدى قضـــايا الـــتقرير المالـــي في صناعة معينة ، وعلاوة على ذلك تقوم AcSEC أيضـــا بإصـــدار نشرات ممارسة Practice Bulletins توضح فيها وجهة نظر المجمع في كيفية التقرير عن نوعية معينة من المعاملات . وأخيرا يقـــوم المجمـــع بإصدار إرشادات المحاسبة والمراجعة في صناعة معينة التي تقـــدم إرشـــادات خاصة بصناعة معينة مثل المحاسبة في الملاهي ، شركات الطيران ، المعاهد والجامعات ، البنوك ، شركات التأمين ، وغيرها .

ومـــازال المجمـــع الأمريكى AICPA هو الرائد في عملية وضع معايير المـــراجعة مـــن خلال مجلس معايير المراجعة التابع له ، وفي تنظيم ممارسة المراجعة ، ووضع الأخلاقيات المهنية والإلزام بها وفي توفير برامج مستمرة للتعلـــيم المهني ، كما يقوم المعهد بوضع وتصحيح الامتحانات المؤهلة لشهادة محاسب قانوني CPA والتي تعقد في جميع الولايات الأمريكية الخمسين .

المبادئ المحاسبية المقبولة بوجه عام

Generally Accepted Accounting Principles

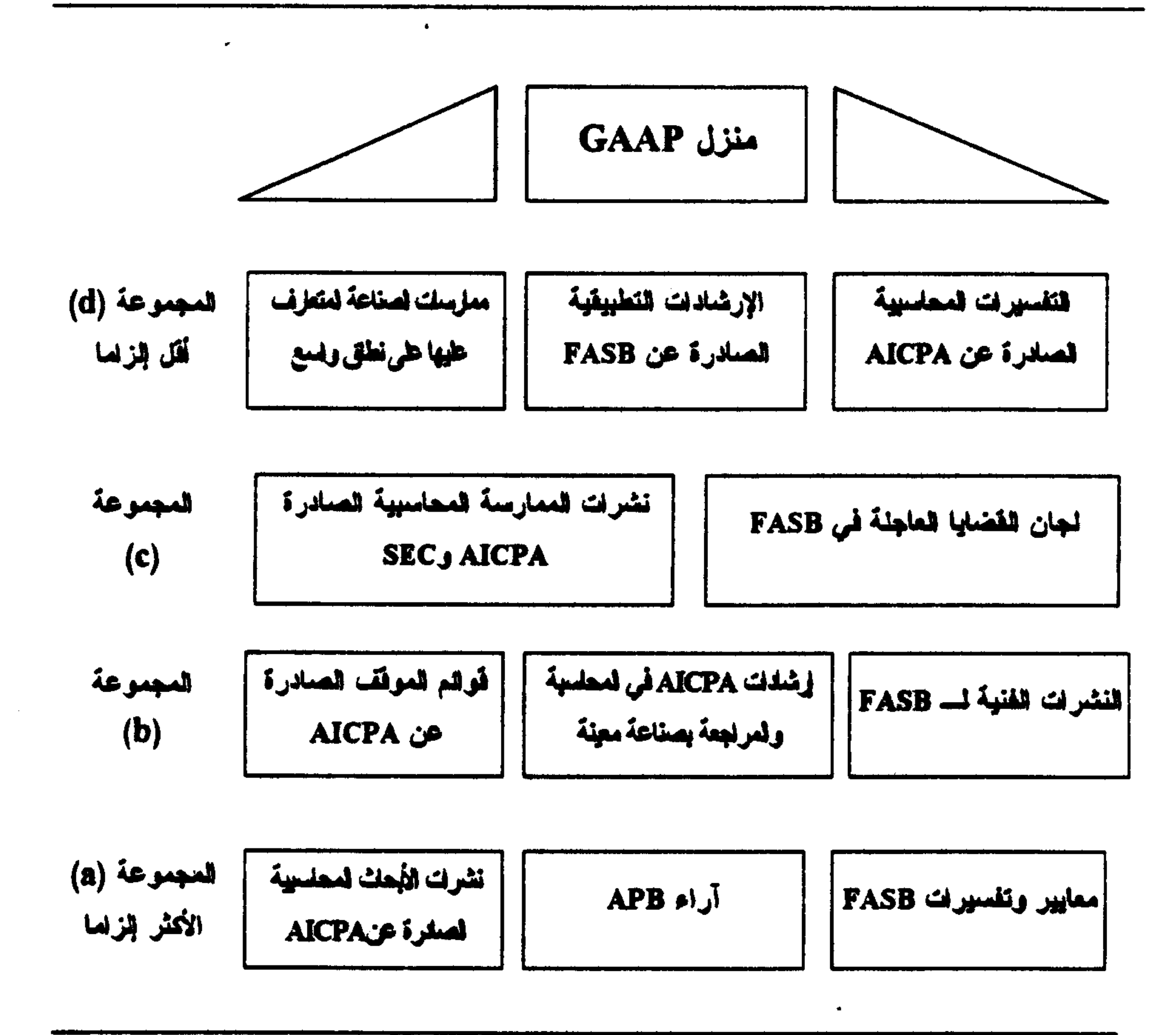
فإن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي تلك المبادئ التي تحظى بتأييد رســـمي ظاهر ، ويطالب دستور الأداء المهني الذي أصدره AICPA بأن يقوم الأعضـــاء بـــإعداد القوائـــم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وبصـــفة خاصة فإن المادة 203 من هذا الدستور تمنع العضو من إبداء الرأي باتفـــاق القوائـــم المالـــية مع GAAP إذا ما كانت هذه القوائم تتضمن مخالفة جوهرية لمبدأ محاسبي معين إلا إذا اتضح للعضو أن ذلك يرجع لظروف غير عاديـــة وأن القوائم المالية ستكون مضللة بدون هذه المخالفة . وتؤدي مخالفة العضو للمادة 203 إلى سحب ترخيص ممارسة المهنة منه .

وتمـــثل المـــبادئ المحاســـبية المـــتعارف عليها في المعايير والتفسيرات الصـــادرة عـــن FASB والآراء والتفسيرات التي صدرت عن APB ونشرات الأبحاث المحاسبية التي صدرت عن CAP . ومع ذلك فإنه عند حدوث معاملة محاســـبية معيـــنة لـــم تتناولها أي من هذه النشرات ، يتجه المحاسب في هذه الحالة إلى النشرات الرسمية الأخرى التي من أهمها قوائم الموقف ، إرشادات المحاســـبة والمراجعة التي تصدر عن AICPA ، وكذلك النشرات الفنية التي تصـــدر عـــن FASB ، حيث ينظر إلى هذه المستندات على أنها تحظى بتأييد رســـمي ظاهر لأن هناك جهات معينة معترف بها قامت بإصدارها بعد إعطاء كل الأطراف المهتمة والمتأثرة بها الفرصة كاملة للرد على المذكرات المبدئية والمشـــاركة فـــي جلسات الاستماع العامة . وإذا لم تتضمن كل هذه النشرات التوجـــيه الكافي فإنه يمكن النظر عندئذ إلى مستوى أخر مثل قوائم FASB في المفاهـــيم وأوراق القضـــايا ونشـــرات الممارســـة الصادرة عن AICPA أو النشـــرات الأخرى الصادرة عن AICPA أو FASB مثل توصيات مجموعات عمـــل القضـــايا المستجدة EITE . ويوضح الشكل (4/2) هذه المستويات أو الطوابق المختلفة التي أطلق عليها اصطلاح منزل GAAP .

شكل (4/2)

مبادئ المحاسبة المقبولة بوجه عام GAAP



لقــد حاولــت مهــنة المحاســبة بصــفة مستمرة أن تضع هيكل للنظرية والممارســة يمــثل مرشــدا عامــا . وأدت محاولاتها إلى انتقاء مجموعة من المعايــير والإجراءات المحاسبية التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP وهي مبادئ تحظى بتأييد رسمي ظاهر وواضح .

وطالمــا أن هــناك العديد من المصالح التي يمكن أن تتأثر بتطبيق معيار محاســبي معيــن ، فإنه ليس من المستغرب أن يوجد نقاش واسع حول من له حــق وضــع هذه المعايير ومن يلتزم بتطبيقها ، وفيما يلي مناقشة بعض هذه القضايا الهامة .

فجــوة التوقــع Expectation Gap

لقد تعرضت كل المهن لفحص متزايد من جانب الحكومة سواء كانت هذه المهــنة ترتــبط بمجال الأعمال المصرفية أو الاستثمار بسبب عدم كفاءتها أو مهــنة الطــب بســبب ارتفــاع التكالــيف وحالات الغش في العلاج أو مهنة المهندسين بسبب فشلها في مراعاة الآثار البيئية والاجتماعية لعملهم .

ولم تنج مهنة المحاسبة من الانتقاد وذلك بسبب انتشار بعض حالات الغش فــي الشــركات وحالات الإفلاس المفاجئ ، مما عرض المهنة للانتقاد ورفع التســاؤلات حــول أسلوب أدائها ، ويضاف إلى ذلك رغبة المجتمع في المزيد مــن المســاءلة لكــل مؤسســاته ، ولذلــك فإنه ليس من المستغرب أن يهتم الكونجــرس بكــل ممارســات مهنة المحاسبة وعملية وضع معايير المحاسبة والمراجعة ودور مهنة المحاسبة في دنيا الأعمال .

وعلــى ســبيل المثال فقد قام أحد أعضاء مجلس النواب الأمريكي John Dingell بعقــد جلسات استماع حول عدد من قضايا المحاسبة والمراجعة كان

مـــن بينها التساؤل حول ما إذا كان FASB ، وSEC يقومان بإصدار المعايير بكفـــاءة وفـــي الوقـــت المناســـب ، وقد جاء عقد هذه الجلسات نتيجة لحالات الإفـــلاس والغش الواسعة التي حدثت في شركات أمريكية كبرى ، وهناك من يعتقد في الكونجرس بأنه كان يمكن تجنب هذه الحالات إذا ما تم توفير المزيد من المعلومات في الوقت المناسب .

وعـــلاوة على ذلك فإن هذه الجلسات قد ألقت المزيد من الأضواء على ما يعـــرف بجـــريمة أصحاب الياقات البيضاء White Collar crime في مجال الـــتقرير المالـــي . فعلـــى سبيل المثال فإن المناخ السائد في بعض الشركات يضـــغط على المديرين التنفيذيين بأن "يجعلوا الأمور تبدو أفضل من حقيقتها" وذلـــك من أجل زيادة الأرباح في الأجل القصير . وفي حالات أخرى يلعب الطمـــع والأنانـــية دورا هاما . هذا وقد قامت المباحث الفيدرالية بالتحقيق فيما يقـــرب من 280 حالة غش في البنوك في إحدى السنوات ، وذلك بنسبة زيادة قدرهـــا 30% عن السنة السابقة عليها . وقد قدر البعض أن ما تخسره البنوك بســـبب حـــالا الغـــش الداخلي يزيد عن ثمانية أضعاف ما تخسره في عمليات السطو الخارجي .

وتعترف مهنة المحاسبة بضرورة أن تلعب دورا هاما في الحد من حالات غـــش أصحاب الياقات البيضـــاء ، وأصبحت استجابتها للانتقادات الموجهة في هذا المجال مباشرة وسريعة . فعلى سبيل المثال قام AICPA بإنشاء قسم جديد لشـــركات المـــراجعة علاوة على القسم الموجود حاليا للأعضاء المنفردين به فـــرعان إحداهما للشركات التي تقوم بمراجعة عملاء SEC والأخر للشركات التـــي تقـــوم بمراجعة منشآت مملوكة ملكية خاصة . وللتأكيد على قيام الفرع الأول بالوفـــاء بمســـئولياته ، قـــام AICPA بإنشاء مجلس إشراف عام مستقل

ضمن هذا الهيكل . ويقوم هذا المجلس بإجراء أبحاثه الخاصة ونشر تقاريره بصورة عامة عند الضرورة ، كما أن لفرع الشركات الخاصة أيضا معايير الجودة ومتطلبات الفحص الخاصة به .

وقد قامت المهنة حديثا بإصدار معايير مراجعة جديدة في المراقبة الداخلية وحالات الغش والأعمال غير القانونية ووسائل التوصيل التي يستخدمها المراجعون . كما تقوم بوضع إرشادات متعلقة بالإفصاح السليم عن أسباب استقالة المراجعين من أعمال المراجعة ، وبصفة خاصة عندما توجد تساؤلات حول نزاهة الإدارة .

ولكن هل يعد هذا كافيا ؟ إن فجوة التوقع – بين ما يعتقد الناس بضرورة قيام المحاسبين بعمله وما يعتقد المحاسبون بإمكانية عمله بالفعل – يصعب إغلاقها . إن انتشار حالات الفشل في شركات الادخار والقروض أخيرا وحالات الغش في التقرير المالي قد أدى لرفع العديد من التساؤلات حول مدى كفاية الدور الذي تقوم به المهنة ، ورغم أن المهنة لا يمكن أن تعد مسئولة عن كل أزمة مالية تقع ، فإنها يجب أن تستمر في السعي للوفاء بحاجات المجتمع .

الجهات المتنافسة في وضع المعايير Setting Bodies – Competing Standard

كما أشار أحد المحاسبين البارزين أخيرا ، فإن FASB يعد حالة فريدة ، فهو جهة تابعة للمهنة تقوم بأداء وظيفة عامة معترف بها في كل الولايات . ولذلك فإنه ليس من المستغرب أن يتعرض دور FASB في وضع المعايير المحاسبية لنوع من التحدي ، ولا تأتي هذه التحديات من خارج المهنة فقط ولكن من داخلها أيضا .

المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

بدأ المجمع في إصدار قوائم الموقف SOP الخاصة به ، لأنه اعتقد بوجود حاجـــة لتوجـــيه أكثر سرعة في مشاكل محاسبية معينة . ورغم أن المجمع قد قلـــل مـــن إصـــداره لهذه القوائم ، إلا أنه استمر في الاهتمام بالتقرير المالي السـريع . وعـــلاوة على ذلك فقد أيد المجموع وجود مجموعتين من GAAP أحدهمـــا للشركات الكبرى والأخرى للشركات الصغرى ، فالشركات الصغرى تشـكو من أن التقرير المالي التفصيلي الذي تتطلبه GAAP مكلف بالنسبة لها ولا تتطلــبه طبــيعة نشــاطها . ويطلق على هذه القضية عادة قضية المبادئ الكبرى – المبادئ الصغرى Big GAAP-Little GAAP .

مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB

تم إنشاء GASB كمجلس منفصل لمعايير المحاسبة الحكومية لتنظيم عملية التقرير المالي في الحكومات المحلية والمركزية ، وذلك على نمط FASB كما يخضـــع لإشـــراف FAF ، وقـــد استمر الجدل بين المنظمتين حول من يتولى مهمة وضع المعايير المحاسبية في بعض القضايا المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح .

الكونجرس Congress

قـــام الكونجـــرس سنة 1987 م بإصدار تشريع يسمح للبنوك التي يقتصر عملهـــا على تقديم القروض الزراعية باستهلاك الخسائر الناتجة عما يعدم من

هــذه القروض على مدى فترة تزيد عن 7 سنوات ، وهي معالجة لا تتفق مع GAAP مما قد يؤدى لضعف ثقة الجمهور في التقارير المالية المنشورة .

مجتمع الأعمال Business Community

حيــث يعلــن مجتمع الأعمال أن معايير FASB شديدة التعقيد ومكلفة في التطبــيق ، وأنهــا تــؤدي لــزيادة حدة التقلب في الدخل المقرر عنه من سنة لأخــرى ، وأنــه يتطلــب جوانــب إفصاح تضع الشركات في موقف تنافسي ضــعيف فــي الأسواق العالمية . ولذلك قامت هذه الجماعات بممارسة ضغط شــديد لتغيــير قواعد التصويت في FASB من الأغلبية البسيطة (4-3) إلى الأغلبــية الفائقة (5-2) ونجحت في ذلك بالفعل . فعن طريق المطالبة بإتباع قــاعدة الأغلبية الفائقة في التصويت من المتوقع أن تصبح المعايير المحاسبية أقــل إثــارة للخلاف ولا تصدر إلا إذا كانت ذات قبول عام بالفعل . وعلاوة علــى ذلــك طالب مجتمع الأعمال بمزيد من التمثيل في FASB وفي مؤسسة المحاسبة المالية FAF .

ويــنظر الــبعض إلى هذه التطورات بالانزعاج ، حيث يرون أن الأغلبية الفائقة لن تؤدي إلا إلى التأخير في إصدار المعايير ، كما يرون أنه إذا سيطر مجــتمع الأعمــال علــى عملــية وضــع المعايير فإن من يخضعون للتنظيم Regulated ســيكون لديهــم تأثــير واضــح علــى التنظــيمات الموضوعة Regulation (فــتكون كمــن يضــع الثعلب في حظيرة الدجاج) مما يقلل من مصداقية التقارير المالية .

معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards

في ألمانيا تبلغ فترة إهلاك الأصل غير الملموس 5 سنوات في حين تسمح الولايات المتحدة بحد أقصى لفترة إهلاكها يبلغ 40 سنة ، وفي هولندا يتم تقييم الأصـــول بقيمتها الاقتصادية أو قيمة الإحلال في حين يتم تقييمها في الولايات المتحدة باستخدام التكلفة التاريخية بصفة عامة . وتسمح اليابان بعمليات تمهيد الدخـــل Income Smoothing حيث تسمح للشركات بتحميل بعض البنود على قائمـــة الدخـــل بصورة اختيارية مثل الإهلاك والديون المعدومة ، في حين لا تسمح الولايات المتحدة بذلك . إن هذه مجرد أمثلة على بعض أوجه الاختلاف بين ممارسات التقرير المالي في الولايات المتحدة وبعض الدول الأخرى .

وبســـبب وجود هذه الاختلافات فإنه يصعب عادة إجراء مقارنات صحيحة بين الشركات . ويعتقد البعض أن هذا النقص في توحيد المعايير يعوق التدفق الحـــر لرأس المال عبر الحدود ويحث المستثمرون الدوليين على المبالغة في توقـــع المخاطر . وعلاوة على ذلك يعتقد الكثيرون أن الاختلافات في معايير التقرير المالي قد تؤدي إلى مزايا تنافسية غير عادلة .

ولذلـــك تم تشكيل "لجنة معايير المحاسبة الدولية" IASC في سنة 1973 – وهي نفس سنة إنشاء FASB – لمحاولة تضييق مجالات الخلاف . وبسبب اخـــتلاف أهـــداف التقرير المالي في الولايات المتحدة عنها في الدول الأجنبية الأخرى ، واختلاف الهياكل التنظيمية بين الدول ، وقوة الاتجاهات القومية في الـــدول المختلفة فإن مثل هذا التوحيد لن يكون سهلا . ومع ذلك فقد تم إحراز بعـــض التقدم منذ إنشاء IASC ومن المتوقع تحقيق المزيد من القابلية للمقارنة في المستقبل .

وضع المعيار المحاسبي والتقرير المالي في بعض البلدان المختارة

لتوضيع طبيعة عملية وضع المعايير المحاسبية في البلاد المختلفة يتعين التركيز على كيفية عملية وضع المعايير المحاسبية Accounting Standards Setting وإبراز تطبيقات التقرير المالي Financial Reporting في عدة بلاد هي البرازيل وألمانيا واليابان وهولندا والولايات المتحدة الأمريكية . حيث يتم استعراض مدى تلك الاختلافات ومظاهر ذلك التباين عالمى النطاق .

حيث توضح الأشكال أرقام (4/3) ، (4/4) ، (4/5) ملخصات عن عناصر القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح القطاعى بالإضافة إلى المفاهيم والأعراف المحاسبية الأساسية على التوالى الخاصة بتلك البلدان الخمسة .

شكل رقم (4/3)

عناصر القوائم المالية

البلد	قائمة المركز المالى	قائمة الدخل	قائمة الأموال/التدفقات النقدية
البرازيل	R	R	R
ألمانيا	R	R	O
اليابان	R	R	P
هولندا	R	R	O
الولايات المتحدة	R	R	R

R - مطلوبا .　　P - مطلوب للشركات التى تتداول أسهمها بالبورصة .

O - إختياريا .

شكل رقم (4/4)

المفاهيم والأغراض المحاسبية الأساسية

البلد	أساس التكلفة	أساس الإستحقاق	الإستمرارية	الشكل القانونى مقابل الجوهر
البرازيل	HP,HR	R	R	الشكل القانونى
ألمانيا	HC	R	R	الشكل القانونى
اليابان	HC	R	R	الشكل القانونى
هولندا	CC,HC,HR	R	R	الجوهر
الولايات المتحدة الأمريكية	MA	R	R	الجوهر

CC = التكلفة الجارية . HR = التكلفة التاريخية مع خيار إعادة التقييم

HC = التكلفة التاريخية . MA = خواص مختلطة (دمج التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية).

HP = التكلفة التاريخية مع تعديلات التغير فى مستوى الأسعار .

شكل رقم (4/5)

عناصر القوائم المالية

البـــــلد	الإفصاح القطاعى المطلوب	
	الجغرافى	الصناعى
البرازيل	O	O
ألمانيا	R	R
اليابان	R	R
هولندا	R	R
الولايات المتحدة	I	I

R = مطلوبا . O = إختياريا .

I = يــتم تحديــد القطاعات عن طريق إستخدام معايير معينة يتم إستخدامها لأغراض التقرير الداخلى .

(A) البــرازيل

البرازيل هى أحد البلدان اللاتينية ، حيث يكون للحكومة وقانون الشركات وقوانيــن وتشــريعات الضرائب تأثير قوى على التطبيقات المحاسبية والتقرير المــالى ، وعلــى الــرغم مــن أن الحكومــة قــد تبنت سياسات تجارة حرة وخصخصة الصناعات التى تسيطر عليها الحكومة فى السنوات الحديثة إلا أن حجــم أســواق الأوراق المالــية البرازيلية تعتبر صغيرة نسبيا عند مقارنتها بنظــيرها فــى البلاد الصناعية لأوروبا الغربية وأمريكا الشمالية ومنطقة آسيا والمحــيط الهادى . وتعتبر إفصاحات القوائم المالية فى البرازيل موجهة بشكل غالــب نحــو الدائنين والذين يعدون المصدر الرئيسى لتقديم الأموال بالإضافة إلــى السلطات الضريبية . فى حين أن الإفصاحات الموجهة نحو المستثمرين أصحاب الملكية فى الشركة تعتبر ثانوية وأقل أهمية نسبيا .

(1) عملية وضع المعيار

يعتــبر قــانون الشركات عام 1976 المعدل فى عام 1997 هو المصدر الرئيســى للمــبادئ والتطبــيقات المحاســبية الواجبة التطبيق على الشركات البرازيلــية ، وتعتــبر جمعية المحاسبين البرازيلية Instituto Brasileiro de Cautadores (IBRACON) والمجلــس الفــيدرالى للمحاســبة Conselho Federal de Contabilidade همــا التنظــيمات المهنية للمحاسبة بالبرازيل . وهمــا يوفــران أيضا الإرشادات عن المبادئ المحاسبية وإعداد القوائم المالية ومعايــير المــراجعة ، وتعتــبر هيــئة تــداول الأوراق المالــية (البورصة) Commissao de Valores Mobiliarios - CVM المســئــولة عن المعــايير المحاسبية للشركات التى تعتبر أسهمها مقيدة فى البورصة ، فإذا ما تم الموافقة علــى معايــير جمعــية المحاسبين البرازيلية عن طريق هيئة تداول الأوراق

المالـــية فإنهـــا تعتـــبر ملزمة لكافة الشركات العامة التى تعتبر أسهمها مقيدة ومتداولة فى البورصة .

(2) القوائم المالية

يجب أن يتم إعداد قوائم مالية مقارنة سنويا ، بحيث تتضمن :-

- قائمة المركز المالى .
- قائمة الدخل .
- قائمة التغيرات فى حقوق المساهمين .
- قائمة التغيرات فى المركز المالى .
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

ويـــتم إرفاق تقرير معين مع القوائم المالية عن طريق مجلس المديرين ، وتعتـــبر الـــتكلفة التاريخية **Historical Cost** هى أساس القياس ، ويتم إعداد القوائـــم المالية على أساس الإستحقاق **Accrual Basis** ، وتعتبر مبادئ الحيطة والحذر **Conservatism** والأهمية النسبية **Materiality** والثبات **Consistency** هى المبادئ التى تعد هامة عند إعداد القوائم المالية .

(3) إعادة تقييم الأصول

يســـمح قـــانون الشـــركات بإعادة تقييم الأصول بالزيادة إلا أن السلطات الضـــريبية تســـمح بإعـــادة تقييم الأصول طويلة الأجل فقط . وفى التطبيقات العملـــية يـــتم إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات والآلات فقط لكل من الأغراض المحاسبية والضريبية .

(4) عقود الإستئجار التمويلية

لا يـــتم رسملة عقود الاستئجار التمويلية فى الواقع التطبيقى ، على الرغم من أنه يسمح بالرسملة **Capitalization** .

(5) رسملة الفائدة

يجـــب أن يتم إستنفاذ كافة تكاليف الفوائد وإعتبارها مصروفات فى قائمة الدخل عادة فيما عدا حالة واحدة حيث يتم رسملتها فقط عندما تكون الشركات فى مرحلة النشوء .

(6) تقييم المخزون

يـــتم تقييم المخزون عند التكلفة أو السوق أيهما أقل **Lower of Cost or Marke**، وتعتـــبر القـــيمة الســـوقية هى تكلفة الإستبدال وصافى القيمة القابلة للـــتحقق أيهما أقل . كما يتم إستخدام طريقتى الوارد أولا يصرف أولا **FIFO** أو متوسط التكلفة بشكل واسع الإنتشار عند تحديد تكلفة المخزون . أما طريقة الـــوارد أخـــيرا يصرف أولا **LIFO** فهى تستخدم بشكل شائع حيث أنها غير مقبولة من الناحية الضريبية .

(7) تكاليف البحوث والتطوير

إن تكاليف البحوث والتطوير التى يتوقع أن تكون ذات عوائد فى السنوات المستقبلية يتم رسملتها وإستنفاذها خلال عمرها المفيد ، وللأغراض الضريبية فإن الحد الأدنى لفترة الإستنفاذ تبلغ خمس سنوات .

(8) التقرير القطاعى

إن التقرير على أساس القطاعات **Segment Reporting** غير مطلوبا .

(9) التوحيد والدمج

عادة ما تعتبر طريقة الشراء Purchase Method هى الطريقة المطلوبة، ويسمح فقط باستخدام طريقة إندماج الحقوق Pooling of Interests عند توافر ظروف نادرة .

(B) هـــولـــندا

(1) عملية وضع المعايير

يحـــدد القانون المدنى Civil Code فى المادة رقم (9) والمعدلة فى عام 1977 متطلـــبات الـــتقرير المحاسبى والمالى . أيضا توفر تلك المادة المرونة للإلتزام بتعليمات المادة الرابعة والسابعة من قانون الشركات للإتحاد الأوروبى والتى تتعامل مع محتويات القوائم المالية والتوحيد على التوالى .

(2) القوائم المالية

تتمثل القوائم المالية المطلوبة فى الآتى :-

- قائمة المركز المالى .
- قائمة الدخل .
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

يتضـــمن التقرير السنوى تقريرا يتم إعداده عن طريق مجلس الإشراف . ويســـتلزم القـــانون المدنـــى اســـتخدام أساس الإستحقاق ، وتتضمن المفاهيم المطلوبة مفاهيم المقابلة Matching والإستمرارية Going Concern والحيطة Prudence . ويتم السماح بإستخدام أساس التكلفة التاريخية لأغراض التقييم ، ومع ذلك يتم السماح بإستخدام القمية الحاليـــة Current Value بالنسبة لبنود

المخـــزون والأصـــول الثابـــتة الملموسة والأصول المالية والأصول الثابتة . ويعتبر التقرير المالى والتقرير الضريبى مستقلان عن بعضهما البعض .

(3) إعادة تقييم الأصول

يســـمح القـــانون بإعادة تقييم الأصول بالزيادة بإستخدام العرف المحاسبى المعروف بالتكلفة الجارية Current Cost بإستثناء الأصول غير الملموسة ، ويـــتم تحديـــد مصـــروف الإستهلاك للأغراض الضريبية على أساس التكلفة التاريخـــية فقـــط ، ولأغراض التقرير المالى يمكن أن يتم تحديد الإهلاك على أساس القيمة الحالية .

(4) عقود الإستئجارات التمويلية

يتعين أن يقوم المستأجر الذى يستخدم الأصول على أساس عقد الإستئجار الـــتمويلى برســـملة تلـــك الأصـــول ، وحيث يتم تضمين التعهد المرتبط بعقد الإستئجار فى حسابات الإلتزامات .

(5) رسملة الفائدة

يمكن رسملة تكاليف الفائدة على الإقتراض والذى يعتبر قابل التحديد على الأصـــول الإنتاجـــية بشـــكل مباشر كجزء من إجمالى تكلفة الأصل أثناء فترة التصنيع أو البناء .

(6) تقييم المخزون

يتم تقييم المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وتتمثل التكلفة فى ظل تلك الأدبيات فى التكلفة التاريخية الفعلية أو التكلفة الجاريـــة ، وللتوصـــل الى التكلفة يتم إستخدام كل من طريقة المتوسط المرجح أو طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا بشكل شائع.

(7) تكاليف البحوث والتطوير

عـــادة مـــا يتم إستغراق التكاليف الخاصة بالبحوث والتطوير كمصروف أثناء الفترة عندما يتم إنفاقها بالفعل ، ومع ذلك قد يتم رسملتها ، فإذا تم رسملة تلـــك التكالـــيف فإنها يجب أن يتم الإفصاح عنها وبشكل منفصل كأصل غير ملموس .

(8) التقرير القطاعى

تعتـــبر الإفصـــاحات القطاعية مطلوبة إذا كانت مبيعات الشركة فى أحد قطاعاتها الجغرافية تزيد عن 10% من إجمالى صافى المبيعات .

(9) التوحـــيد

تســـتلزم المادة (9) أن يتم توحيد كافة شركات المجموعة والشركة الأم ، ويـــتم تعريف شركات المجموعة بأنها الشركات التابعة بالإضافة الى الشركات الأخـــرى والتى تتضمن شركات التضامن والشركات التى تكون مملوكة بنسبة 50% أو أقـــل بشرط أن يتم السيطرة عليها ، وعادة ما لا يتم تشغيل الشركات الـــتابعة عـــن طـــريق الشركة الأم حيث أنها مستقلة إقتصاديا ويتم إستبعادها لأغـــراض التوحـــيد ، وعـــادة مـــا تعتبر طريقة الشراء هى الطريقة الوحيدة المســـموح بها لأغراض التوحيد ، ويتم السماح بتطبيق طريقة إندماج الحقوق فقـــط إذا كانـــت المنشـــأة غـــير قابلة للتحديد كمستحوذة ، ونتيجة لذلك لا يتم إستخدام طريقة إندماج الحقوق فى الممارسة التطبيقية .

(C) ألمـــانيـــا

(1) عملية وضع المعيار

يعتبر القانون التجارى Commercial Code المعدل فى عام 1994 هو المصـــدر الرئيســـى للمعايير الخاصة بالتقرير المالى . يعتبر قانون الشركات المســـاهمة الألمانى عام 1965 المعدل فى عام 1993 وقانون الشركات ذات المسئولية المحدودة عام 1982 هى القوانين الأكثر تأثيرا على مبادئ المحاسبة المقـــبولة والمتعارف عليها عموما والتى تتضمن معايير محاسبية يتم تطبيقها بصفة محددة على تلك الشركات . وبصفة عامة يمكن المطالبة بعوائد ضريبية فقـــط إذا تـــم معالجـــة البنود بنفس الطريقة لأغراض التقرير المالى والتقرير الضـــريبى . ونتـــيجة لذلك تميل الشركات الألمانية الى تدنيه عرض أصولها والمغـــالاة فـــى عرض إلتزاماتها للمدى الممكن الذى من شأنه تدنيه إلتزاماتها الضريبية .

(2) القوائم المالية

من المطلوب أن تقدم الشركات القوائم التالية :-

- قائمة المركز المالى .
- قائمة الدخل .
- قائمة التدفقات النقدية .
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

وهناك القليل جدا نسبيا من الشركات المقيدة بسوق تداول الأسهم ، ويعتبر الـــتمويل عن طريق القروض هو الشكل المفضل من التمويل عن طريق أسهم الملكية وذلك بسبب القوانين واللوائح الضريبية ، ويتطلب القانون التجارى من

الشـــركات أن تلحـــق بـــالقوائم المالية تقرير من الإدارة ، وتعتبر البنوك هى المصدر الرئيسى لتمويل المشروعات .

تتضـــمن المفاهيم المحاسبية كل من الإستمرارية والمقابلة وأساس التكلفة التاريخـــية وأســـاس الإستحقاق ، بالإضافة الى ذلك يجب إتباع أساس الحيطة والحذر حيث أنه يشترط الإعتراف بكافة المخاطر المتوقعة والخسائر المتوقعة حـــتى تـــاريخ إعـــداد الميزانـــية العمومية . ويحظر الإعتراف بالأرباح غير المحققـــة، ولا يـــتم السماح بعمل المقاصة بين الأصول والإلتزامات أو الدخل والمصـــروفات، ويجـــب أن يتم تطبيق المبادئ المحاسبية بثبات خلال الفترات الزمنية .

(3) إعادة تقييم الأصول

يـــتم الإلتزام بأساس التكلفة بشكل دقيق ، حيث لا يسمح القانون التجارى بإعادة تقييم الأصول الفردية فوق التكلفة التاريخية لإقتناءها .

(4) عقود الإستئجار التمويلية

يتطلـــب الأمـــر رســـملة عقـــود الإستئجار التمويلية عن طريق المؤجر والمستأجر.

(5) رسملة الفائدة

قد يتم رسملة تكلفة فائدة القرض المستخدم لتمويل إنتاج الأصل وتضمينها فـــى تكلفـــتها . ويتم قصر الفائدة التى يتم رسملتها بتلك الطريقة على المقدار المســـتنفذ أثناء فترة الإنتاج ، وفى حالة رسملة Capitalization الفائدة يتعين أن يتم الإفصاح عن ذلك فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

(6) تقييم المخزون

يتم تقييم المخزون السلعى عند التكلفة أو السوق أيهما أقل لأغراض تحديد الـــتكلفة ، يعتـــبر استخدام طرق التحديد الخاص ومتوسط التكلفة والوارد أولا يصـــرف أولا ، والـــوارد أخيرا يصرف أولا أمرا مقبولا ، ولأغراض تطبيق مفهوم التكلفة أو السوق أيهما أقل على المخزون السلعى يمكن أن تتمثل التكلفة الســـوقية فى تكلفة الإحلال أو صافى القيمة القابلة للتحقق . وعندما تكون كل من طريقة تكلفة الإحلال وصافى القيمة القابلة للتحقق متاح الحصول عليها يتم استخدام أيهما أقل لتحديد القيمة السوقية ، وإذا لم تكن معلومات تكلفة الإحلال مـــتاح الحصـــول عليها يتم اعتبار صافى القيمة القابلة للتحقق بأنها تعبر عن القـــيمة السوقية ، وحيث أن القوانين الضريبية تسمح بتخفيض الأرباح العادية للوصـــول الـــى قـــيمة صافى القيمة القابلة للتحقق ، فانه يتم إتباع نفس أسس التطبيق لأغراض إعداد التقارير المالية ، ونتيجة لذلك فإن صافى القيمة القابلة للتحقق غالبا ما تعنى صافى القيمة القابلة للتحقق ناقصا الربح العادى .

(7) تكاليف البحوث والتطوير

يجـــب أن يـــتم إستنفاذ النفقات المرتبطة بالبحوث والتطوير كمصروفات محملة على قائمة الدخل .

(8) التقرير القطاعى

يتطلب القانون التجارى القيام بعمل الإفصاح عن المبيعات حسب الصناعة وطبقا للأسواق المحددة جغرافيا فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

(9) التـــوحـــيد

يتعيـــن علـــى الشـــركة إعداد قوائم مالية موحدة وتقرير من الإدارة على المجموعـــة ، تمـــثل المنشآت المتضمنة فى القوائم المالية الموحدة فى شركات تابعـــة بالإضـــافة الى الشركات التى تكون تحت السيطرة رغما عن أن أغلبية أســـهم التصـــويت غـــير مملوكة . بصفة عامة يتم إعداد القوائم الموحدة طبقا لطريقة الشراء ، بينما يتم السماح بإستخدام طريقة إندماج الحقوق **Pooling of Interests** فقط فى ظل توافر ظروف معينة .

(D) اليـــابـــان

(1) وضع المعيار

يتمـــثل المصـــدر الرئيســـى لإصـــدار معايير التقرير المالى فى القانون الـــتجارى للـــيابان ، بالإضافة لذلك فإن قانون ضرائب الدخل وقانون الأوراق المالـــية وتداولهـــا تعتبر مؤثرات هامة على تطبيقات التقرير المالى للشركات اليابانـــية الرئيسية . ويعتبر قانون ضرائب الدخل مؤثر جدا بإعتبار أن كل من التقرير المالى والتقرير الضريبى فى اليابان هما نفس الشئ .

وفـــى الحقـــيقة فـــإن قـــانون ضـــريبة الدخـــل يحدد ما هى الإيرادات والمصـــروفات الـــتى يمكن أن يتم الإعتراف بها ، وجدير بالذكر فإن القانون الـــتجارى موجـــه تجاه الدائنين (أو قائمة المركز المالى) فى حين أن قانون الأوراق المالية وتداولها موجهة الى المستثمرين (أو قائمة الدخل) .

(2) القوائم المالية

يستلزم القانون التجارى إعداد أربعة قوائم مالية هى :-

- قائمة المركز المالى .

- قائمة الدخل .
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .
- تقرير المشروع .
- مقترح مشروع توزيع الأرباح .

يتطلـــب أيضـــا قانون الأوراق المالية وتداولها إعداد قوائم التدفق النقدى للشركة العامة المقيدة والمتداولة بالبورصة .

إن الهـــدف من إعداد القوائم المالية فى اليابان هو حماية مصالح كل من الدائنيـــن والمستثمرين ، لذلك فإن الإفصاحات التى تتعامل مع إتاحة توزيعات الأربـــاح والجدارة الإئتمانية والأرباح لكل سهم ذات أهمية قصوى . وعادة ما يتم إستخدام أساس الإستحقاق المحاسبى .

يغطى تقرير المشـــروع **Business Report** كثير من الأمور الموجودة مـــثل مناقشـــات وتحليلات الإدارة التى يتضمنها التقرير السنوى للشركات فى أمـــريكا الشـــمالية. وكمثال على تلك الموضوعات وصف المشروع وملخص البيانات المالية عن السنة والسنوات الثلاثة السابقة والإفصاحات المتعلقة برأس المـــال والعامليـــن وأسماء حملة الأسهم الأساسيين وأسماء الدائنين الرئيسيين وأســـماء المديريـــن والمراجعيـــن القانونييـــن **Statutory Auditors** ، كما يتضـــمن أيضـــا الأحـــداث الجوهرية التى تقع بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى .

ويـــتم إعـــداد مقـــترح توزيع الأرباح المحتجزة للموافقة عليه فى إجتماع الجمعـــية العامة للمساهمين بهدف تحديد توزيعات الأرباح والمكافآت المدفوعة لمجلس إدارة الشركة وأتعاب المراجعين .

(3) إعادة تقييم الأصول

لا يسمح بإعادة تقييم الأصول فى اليابان .

(4) عقود الإستئجار التمويلية

تعـرض التشـريعات الضريبية الأحوال التى فى ظلها يمكن رسملة عقد الإسـتئجار ، وتلـتزم القوائـم المالية بالمعالجة الضريبية لعقود الإستئجار ، ونادرا ما يتم رسملة عقود الإستئجار فى التطبيقات العملية .

(5) رسملة الفوائد

للشركة الخيار فى رسملة تكاليف الفائدة أثناء فترة الإنشاء المرتبطة بإقامة الأصول حتى تصبح صالحة للإستخدام .

(6) تقييم المخزون

تسـمح التشريعات الضريبية للشركة بأن تقوم بتقييم المخزون عند التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل ، يتم تحديد القيمة السوقية بتكلفة الإحلال للمخزون، ويـتم عمـل تحديد للتكلفة عن طريق إستخدام طريقة التحديد الخاص (طريقة الـوارد أولا يصرف أولا أو الوارد أخيرا يصرف أولا أو طريقة المتوسط أو طـريقة الشـراء الأكثر حداثة أو مخزون التجزئة ، ويمكن إحداث تغيير فى طـريقة المخزون فقط بعد الحصول على موافقة من الإدارة الضريبية، ويجب أن يتم إستخدام طريقة تقييم المخزون المختارة للأغراض الضريبية لأغراض إعداد التقارير المالية .

(7) تكاليف البحوث والتطوير

يـتم إستنفاذ نفقات البحوث والتطوير كمصروف فى الفترة التى تم إنفاقها فيها.

(8) التقرير القطاعى

يجب أن توفر الشركات المقيدة بالبورصة التى تستوفى قوائم مالية موحدة معلومـــات قطاعـــية عـــن قطاعاتها الصناعية وقطاعاتها الجغرافية ، وتتمثل الإفصـــاحات المطلوبـــة فـــى المبيعات وربح التشغيل حسب القطاع ، ويتمثل معيار أى قطاع صناعى فى مبيعات القطاع أو ربح تشغيله الذى يزيد عن 10 % مـــن إجمـــالى المبـــيعات أو 10% من إجمالى ربح التشغيل ، أما المعيار المســـتخدم فى القطاع الجغرافى فيتمثل فى مبيعات ذلك القطاع التى تزيد عن 20% من إجمالى المبيعات .

(9) التـــوحـــيـــد

يجـــب علـــى الشركات المقيدة بالبورصة فقط أن تقوم بإعداد قوائم مالية موحـــدة ، ويجـــب على الشركة الأم أن تمتلك مباشرة أو غير مباشرة غالبية الملكـــية فـــى الشركات الأخرى لأغراض التوحيد . ويتم إعداد القوائم المالية الموحدة طبقا لطريقة الشراء ، ويتم السماح باستخدام طريقة اندماج الحقوق إلا أنها نادرا ما يتم تطبيقها .

(E) الولايات المتحدة الأمريكية

(1) وضع المعيار

أعطى الكونجرس الأمريكى لهيئة الأوراق المالية وتداولها **The Securities and Exchange commission (SEC)** المســـئولية لـــتحديد المبادئ المحاسبية المقـــبولة والمـــتعارف عليها **(GAAP)** للشركات التى تتداول أسهمها بها بأثر الأزمـــة الاقتصـــادية الكبرى التى أخذت بداياتها من سوق الأوراق المالية فى نـــيويورك **Wall Street** أصـــدر الكونجـــرس عام 1934 قرارا بإنشاء لجنة

الأوراق المالية (البورصة SEC) لتكون مسئولة عن مختلف القوانين المهتمة بالاستثمارات فى الأوراق المالية وتداولها فى البورصات ، ولتضمن تقديم تقارير مالية صادقة وواضحة من قبل الشركات الأمريكية المعنية . وأهم هذه القوانين هى : قانون الاستثمارات لعام 1937 الذى يتطلب تسجيل الأوراق المالية الجديدة المعروضة للبيع تحت إشراف اللجنة ، وقانون سوق الأوراق المالية لعام 1934 الذى يتطلب التقرير المستمر من الشركات العامة ويتطلب تسجيل الأوراق المالية وتبادلها ، وقانون شركات الاستثمار لعام 1940 الذى يتطلب تسجيل شركات الاستثمار . لقد منح القانون تلك اللجنة السلطة لتحديد معايير المحاسبة الواجب اتباعها من الشركات الخاضعة لدائرة نفوذ اللجنة ، أى أن اللجنة تستطيع أن تحدد الإجراءات المحاسبية ومضمون الإفصاح المحاسبى للشركات التى تتعامل فى البورصة .

ولقد كانت تلك اللجنة حريصة على التعاون مع المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين وهيئة معايير المحاسبة المالية فأصدرت تعليماتها بشكل ينسجم مع موقف كل من هاتين المؤسستين . وتوصل اللجنة تعليماتها إلى الشركات المهتمة (تشرف اللجنة على ما تزيد عن 12000 شركة مدرجة فى البورصات المالية) عبر القنوات التالية :

1- اللوائح التنفيذية المسماة Regulations - X التى تصف شكل ومضمون التقارير المقدمة إليها من الشركات المعنية . وأهم هذه اللوائح التقرير السنوى والتقرير الربعى وتقرير الأحداث الهامة غير العادية وتقرير التغيرات التى تهم المساهمين أو اللجنة نفسها .

2- سلسلة المنشورات باسم Accounting Series Releases التى تمثل توجيهات حول مواضيع محاسبية وقد أصدرت ما يقارب من 200 منشورا . ومنذ عام 1982 تغيرات تسمية السلسلة فأصبحت Financial Reporting Releases .

3- قرارات اللجنة وتقاريرها الخاصة .

4- تقرير اللجنة السنوى .

وعموما فقد فوضت لجنة البورصة بدورها مسئوليتها إلى مهنة Accounting Profession وبالتحديد التنظيمات المهنية على النحو التالى :

(1) مجلس معايير المحاسبة المالية

The Financial Accounting Standards Board (FASB)

وهو يمثل الكيان الرئيسى المسئول عن إصدار ونشر المعايير المحاسبية فى الولايات المتحدة الأمريكية ، وقد أنشئ المجلس عام 1973 ، وهو يتكون من سبعة أعضاء ، وتقوم جمعية المحاسبة المالية بالإشراف على أعمال FASB وتوفر التمويل اللازم له ، ويتبع مجلس معايير المحاسبة المالية الإجراءات الواجبة لعملية إصدار المبادئ المحاسبية .

وتتضمن النشرات التى يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية ما يلى :

- إيضاحات مفاهيم المحاسبة المالية Statements of Financial Accounting Controls .
- إيضاحات معايير المحاسبة المالية Statements of Financial Accounting Standards .

حيث تمثل الأول المفاهيم الأساسية التى تتأسس عليها معايير المحاسبة والتقرير ، فى حين تعتبر الثانية هى النشرات الرئيسية التى يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية والأساس الرئيسى لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

(2) مجلس معايير المحاسبة الحكومية

The Governmental Accounting Standards Board (GASB)

تم إنشاء ذلك المجلس فى عام 1984 ، وتتمثل مسئولية ذلك المجلس GASB فى تحديد المبادئ المحاسبية الخاصة بالمحليات والكيانات الحكومية والمستشفيات والجامعات وغيرها من المنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح ، وتقوم جمعية المحاسبة المالية بالإشراف على أعمال ذلك المجلس وتمويله .

(3) المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

وهو يعتبر تنظيم للمحاسبين القانونيين ، وهو ذو تأثير كبير فى تطوير المبادئ المحاسبية وتطبيقاتها. وقد شكل المجلس للجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية **The Accounting Standards Executive Committee (AcSEC)** والتى قامت بإصدار إيضاحات بموقف عن القضايا المحاسبية التى لم يقم مجلس معايير المحاسبة المالية بتغطيتها .

(2) القوائم المالية

هناك مجموعة من القوائم المالية يتعين إعدادها هى :-

- قائمة المركز المالى .
- قائمة الدخل .
- قائمة التدفقات النقدية .

- قائمة التغيرات فى حقوق الملكية .
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

تتضمن المفاهيم المستخدمة فى القوائم المالية الاستمرارية ، والمقابلة والثبات عند تطبيق المبادئ المحاسبية خلال الفترات الزمنية بالإضافة الى أساس الاستحقاق .

(3) إعادة تقييم الأصول

يتم إستخدام أساس التكلفة التاريخية عند تقييم معظم الأصول ، هناك بعض الأنواع من الإستثمارات وكافة المشتقات التى يتعين إعادة تقييمها عند قيمتها العادلة (السوقية) .

(4) عقود الإستئجار التمويلى

يتعين أن يتم رسملة عقود الإستئجار التمويلى .

(5) رسملة الفائدة

يجب أن يتم رسملة تكاليف الفائدة للممتلكات أو الآلات والمعدات التى تم تشييدها ذاتيا . وتتمثل القيمة التى يتعين رسملتها فى تكاليف الفائدة التى يمكن أن يتم تجنبها إذا لم يتم تضمين تكاليف التشييد الخاصة بالأصول .

(6) تقييم المخزون

أن تطبيق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل يعتبر إجراءا مطلوبا ، وقد يتم تحديد التكلفة على أساس استخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا ، أو طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا أو طريقة متوسط التكلفة أو طريقة التحديد الخاصة، وإذا ما تم استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا للأغراض الضريبية ، يتعين أن تستخدم أيضا لأغراض إعداد التقارير المالية . وفى تطبيق مبدأ

الـــتكلفة أو الســـوق أيهما أقل ، فإن السوق يمثل متوسط القيمة من بين تكلفة الإحلال وصافى القيمة القابلة للتحقق بالإضافة الى صافى القيمة القابلة للتحقق ناقصا الربح العادى .

(7) تكاليف البحوث والتطوير

يتم إستنفاذ تكاليف البحوث والتطوير كمصروفات فى الحال .

(8) المعلومات القطاعية

يعتـــبر التقرير القطاعى مطلوبا لكافة الشركات التى يتم تداول أسهمها فى البورصة ، ويعتبر القطاع واجب التقرير عنه إذا ما تم الوفاء بأى من المعايير الثلاثة التالية :-

1- الإيـــــراد

أن يبلغ إجمالى إيراد القطاع 10% أو أكثر من إجمالى إيرادات الشركة .

2- الربح أو الخسارة

أن يكون ربح التشغيل أكبر من 10% من إجمالى الأرباح التشغيلية لكافة القطاعـــات الـــتى تقرر عن الأرباح التشغيلية (أو أكبر من 10% من إجمالى خسائر التشغيل لكافة القطاعات التى تقرر عن خسائر تشغيلية) .

3- الأصـــول

تمـــثل الأصـــول 10% أو أكـــثر مـــن الأصول المدمجة لكافة القطاعات التشـــغيلية . وفـــيما يلـــى المعلومـــات المطلوب أن يتم الإفصاح عنها للقطاع الواجب التقرير عنه :-

1- ربح أو خسارة التشغيل .

2- بـنود محـددة فـى قائمـة الدخل على سبيل المثال إيرادات التشغيل والإهلاك والمصروفات غير النقدية .

3- إجمالى الأصول .

4- إجمالى النفقات الرأسمالية .

5- مطابقـة مجمـوع إجماليات القطاع بإجماليات الشركة لكل من البنود الثلاثة التالية :-

a- الإيرادات .

b- ربح التشغيل .

c- الأصول .

ويتعيـن علـى الشركة أن تفصح عن كيف يتم تحديد القطاعات الواجب الـتقرير عنها ، ويجب أن تكون المعايير الخاصة بتحديد القطاعات لأغراض التقارير الخارجية هى نفس المعايير المستخدمة عن طريق الإدارة للتمييز بين قطاعات الأعمال لأغراض التقرير الداخلى .

(9) التـوحـيد

يتعيـن إعداد القوائم المالية الموحدة عندما يكون للشركة الأم مصلحة فى السيطرة على أسهم التصويت فى الشركات الأخرى . وتحدث إستثناءات على متطلب إعداد القوائم الموحدة عندما تكون السيطرة مؤقتة أو عندما تؤدى قيود معينة الى شك على قدرة الشركة الأم فى السيطرة على الشركة التابعة ، على سـبيل المثال فى ظل موقف تعرض الشركة التابعة للإفلاس ، وحاليا فإن كل من طريقة الشراء أو طريقة اندماج الحقوق يتم استخدامها تأسيسا على تطبيق المعايير المرتبطة بموقف اندماج المشروع . وقد نشر مجلس معايير المحاسبة

المالية إيضاح مقترح عن معايير المحاسبة المالية ، وسوف يكون مقبولا إذا ما تم تبنى طريقة الشراء فقط .

4/3 طبيعة و أهمية ومعوقات التوافق فيما بين المعايير المحاسبية

The Nature, Importance and Obstacles Of Harmonization among Accounting Standards

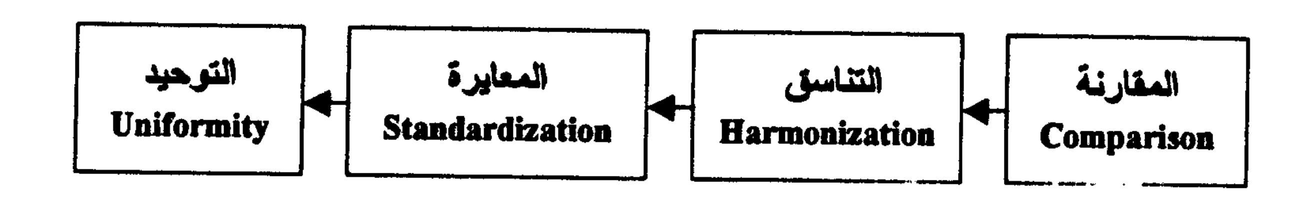
4/3/1 التمييز بين التوفيق والمعايرة والتوحيد فى المحاسبة

Hârmonization Vs. Standardization Vs. Uniformity

هناك علاقة متداخلة متصلة ومتبادلة التأثير بين مفاهيم التوافق المحاسبى **Harmonization** والمعايـــرة المحاســـبية **Standardization** والتوحـــيد المحاسبى **Uniformity** أو النظام المحاسبى ، وقد أكدت أدبيات المحاسبة على أهمـــية التميز بين تلك المفاهيم ، حيث تم التركيز على ضرورة وضع معايير المحاســـبة **Standardization** باعتـــبار أنه إذا كان في الإمكان وضع معيار محاســـبى متعارف عليه على مستوى البلد فلابد من إمكانية تطبيقه على البلد الآخـــر ، ومـــن هنا جاء مفهوم المحاسبة الدولية . وإذا كان هناك صعوبة في التوصـــل إلـــى اخـــتلافات نتائج المحاسبة الدولية في الدول المختلفة والتي قد تســـفر علـــى أخطاء نتيجة اختلاف التطبيقات والممارسات المحاسبية في دول العالم ، الأمر الذي دعى إلى أهمية مفهوم التناسق والتوافق **Harmonizatio**، ولاشـــك أن تركيز أدبيات المحاسبة على النطاق الدولى على موضوع مقارنة الأنظمـــة المخـــتلفة لبلد العالم ومحاولة تقريب تلك الاختلافات وجعلها أنظمة تعمل مع الأنظمة الأخرى قد أدى إلى توحيد **Uniformity** الأنظمة المحاسبية. يوضـــح الشـــكل رقـــم (4/6) علاقـــة مفاهيم التوافق والمعايرة والتوحيد في المحاسبة .

شكل رقم (4/6)

علاقة مفاهيم التناسق ووضع المعايير والتوحيد



يقصد بالتوافق المحاسبى تقليل درجة الاختلافات بين الدول فى الممارسات أو الأسس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو الشركات محلية أم دولية بهدف توفير وتحليل تقارير الموقف والأداء المالى للشركات المحلية أو العالمية

وقد اهتمت التنظيمات المحاسبية المحلية والدولية بالتنسيق بين الأسس المحاسبية والتقليل من تباينها وتنوعها عن طريق محاولة جلب عدد من الأنظمة المختلفة والتنسيق بينها وبعضها البعض .

ولاشك أن التناسق والتوافق المحاسبى الدولى سوف يجعل من السهل إمكانية مقارنة تلك الشركات مع بعضها البعض ، وليس بخاف فإن الشركات الدولية سوف تستفيد حتما من ذلك لعدة أسباب أهمها :-

1- تشابه الأنظمة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسية سوف يكون أسهل فى حالة التنسيق بين معايير وأسس وقواعد المحاسبة عالمية النطاق .

2- إن التنسيق المحاسبى سوف يمكن المحاسبين بالشركات الدولية (التى تحول أموالها فى عديد من الأقطار وأسواق رأس المال العالمية) إلى فهم الاستثمارات الدولية أدعى تلك الدولة والمحاسبة عنها ، كما يمكن فهم

المعـــاملات بالعملــة الأجنبـــية وترجمة القوائم المالية لها ، وإمكانية تقييم القوائم المالية لتلك الشركات العالمية عند الاندماج مع غيرها .

المعايرة المحاسبية Accounting Standardization

تمــيل أدبيات المحاسبة إلى استخدام مفهوم المعايرة المحاسبى ، باعتباره يمــثل نموذج يوضح ليقاس على ضوئه وزن شئ أو طوله أو درجة جودته ، ويشــير المعــيار فـــى المحاســبة إلى انه يعد بمثابة المرشد الأساسي لقياس العملــيات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالى للشركة ونتائج أعمالهـــا مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها . وقد يقصد بالمعيار المقياس والقـــاعدة أو القـــانون العـــام الذي يسترشد به المحاسب عند أداء عمله أدعى تحضـــير التقارير المالية للمنشأة . حيث يتعين وجود قياسات محددة حتى يقوم المحاسبون بإنجاز عملهم أدعى ضوئها ، والمعيار المحاسبى يشير إلى القواعد المحاســبية الإرشـــادية التـــي يرجع إليها المحاسبون المهنيون لدعم اجتهادهم واســـتلهام أحكامهم وان كانت لا تكفى الحكم الشخصي أو الاجتهاد أبدا ، وقد يشـــار للمعـــيار بأنه وصف مهنى رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قـــبولا عامـــا بهدف تقليل درجة الاختلاف والتباين أدعى التعبير أو الممارسة أدعـــى الظـــروف المتشـــابهة ، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفـــنى، ولـــتحديد طبـــيعة وعمـــق المسئولية المهنية . وتأتى أهمية المعايير المحاسبية عموما من خلال :-

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة .
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمى القوائم المالية .
- تحديد الطرق الملائمة للقياس .

- تمكيـــن المســـتخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم .

ولاشك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدى إلى استخدام طرق محاسبية قــد تكــون غــير سليمة أو قد تؤدى إلى استخدام المنشأة طرق متباينة وغير موحدة مما يؤدى إلى إعداد قوائم مالية كيفية ونوعية مما قد يصعب من فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين أو الخارجيين ، كما يؤدى غياب المعـــيار إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة .

التوحيد المحاسبى Accounting Uniformity

يشـــير مفهـــوم التوحـــيد إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولـــة الأخرى ، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام أو خطـــة تتضـــمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الوحـــدة الاقتصادية وإعداد قوائم حسابات فى إطار محدد من الأسس والقواعد والاصـــطلاحات والـــتعاريف والحســـابات والقوائم والموازنات لخدمة أهداف معينة.

وعلـــى المســـتوى المحلى يشار إلى التوحيد المحاسبى بأنه نظام محاسبى موحد وتتمثل أهدافه فى توفير البيانات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على كـــل من مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومى ، وربط حسابات الوحدة الاقتصـــادية بالحســـابات القومـــية بالإضافة إلى تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها .

أما على المستوى الدولى يلاحظ وجود مجموعة دول تستخدم نفس أنظمة الــدول الأخــرى تمامــا ، ويتضح ذلك من خلال إدراك مدى تأثيرات أنظمة المحاســبة لأحــد الــدول علــى الدول الأخرى ؛ حيث تم تقسيم الأنظمة إلى مجموعــات، تــتأثر كل مجموعة بنظام معين أمريكي أو بريطاني حيث أطلق عليها الأنظمة الأم ، والى تصنيف فرعى وتصنيف كلى وجزئى لغرض توفير التقرير المالى .

ولقــد بــات واضــحا فــى الأدب المحاسبى أهمية وضرورة التفرقة بين المعايــرة المحاســبة Standardization ، والــتوافق أو الاتساق المحاسبى Harmonization حيث انهما عمليتين مختلفين تماما .

ولقد تعددت الآراء حول مفهوم وأهداف وطبيعة ومستويات ومناهج إعداد كل منهما .

أن الــتوافق والاتســاق فى المحاسبة ينظر إليه على انه عملية فكر ذات تسلســل وتــدرج بخلاف المعايرة التي توصف بأنها عملية جامدة وصارمة حيــث أنهــا قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة محاسبية واحدة فى كافة المواقــف وبالتالى فهي اكثر صعوبة فى التطبيق على المستوى الدولى . وان كــان التوافق يعتبر نوعا أو درجة من درجات المعايرة ولكن إلى حد معين . ويشــار إلــى التوافق المحاسبى بأنه عملية من خلالها يتم تضييق الفجوة أو تقليل الاختلافات الجوهرية فى التطبيقات المحاسبية بين الدول قدر الإمكان . ويهــدف التوافق المحاسبى إلى زيادة قابلية التقارير المالية للمقارنة من خلال اتســاق وتوافــق الممارسات والسياسات المحاسبية المطبقة بين الدول وذلك بوضع أو إرساء حدودا لدرجات الاختلاف بين هذه السياسات و الممارسات . فالتوافق المحاسبى يعتبر بمثابة عملية من خلالها يتم التحرك فى اتجاه مضاد

للــتعددية المطلقــة فــى الممارسات والتطبيقات المحاسبية . أما الانسجام أو التناغم Harmony فهو درجة أو حالة من حالات التوافق – خلال فترة زمنية معيــنة أو مجموعــة من الفترات – ويوضح مدى قبول أو إجماع مجموعة الشــركات العاملة فى دولة معينة أو مجموعة من الدول على استخدام سياسة محاســبية معيــنة أو عــدد قليل جدا من البدائل المحاسبية عند إعداد قوائمها المالية .

يمكــن القول بأن التوافق اكثر مرونة وانفتاحا حيث لا يأخذ بمنهج مقياس واحــد يناسب الكل Fits all One - Size ، كما انه يأخذ فى الحسبان الفروق القومــية ، ويعطــى الــتوافق انطــباع عــام علــى القابلــية للمقارنــة Comparaliability ولعل الاختلاف فى متطلبات التقرير المالى والاحتياجات المــتزايدة لمســتخدمى القوائم المالية لمقارنة المعلومات من دول مختلفة هي القوة الدافعة للتناسق المحاسبى .

أمــا المعايــرة Standardization فــى المحاســبة فهــى مجرد عملية (Proccess) مــن خلالهــا يتم الحركة فى اتجاه التوحيد المطلق Uniformity فــى الممارســات المحاسبية . وبذلك فأن المعايرة تدل على التماثل شبه التام ومن ثم تكون المعايير والممارسات المحاسبية متماثلة تماما . فالمعايرة تهدف إلــى القضــاء على الاختلافات القائمة بين الدول فى الممارسات والتطبيقات المحاســبية . ولــذا فأنهــا تعتــبر عملية اكثر صرامة وتزمتا من التوافق أو الاتساق . وبناء على ذلك فان التوحيد Uniformity يعتبر ظاهرة أو حالة من حــالات المعايرة ، ومن الأهمية بمكان ضرورة التفرقة بين التوافق المحاسبى علــى مســتوى القــياس measurement والــتوافق المحاسبى على مستوى الإفصاح Disclosure لأغراض إعداد قوائم مالية يمكن الوثوق بها والاعتماد

علـــيها فـــى إجـــراء المقارنات . وبناء على ذلك فأن التوافق والمعايرة ليس بديليـــن وانما هما مفهومين مختلفين ، ويصور ذلك الشكل رقم (4/7) والذي يتبيـــن مـــنه أن التوافق أو الاتساق يمكن تمثيله بأي نقطة على الخط الواصل بيـــن الحالتيـــن (التعددية المطلقة والتوحيد المطلق) . ومع ذلك فإنه يصعب فـــى الوقـــع العملـــى التحقق أو تحديد نقطة معينة على الخط المتصل الكمى والتى عندها يمكن القول بأن هيئة أو جهة تنظيمية مهنية معينة قد تحولت من التوافق المحاسبى إلى التوحيد المحاسبى .

شكل رقم (4/7)

الفرق بين التوافق والتوحيد

التوافق / المعايرة

(عملية)

التوحيد ———————— **التعددية المطلقة**

التناغم / التوحيد

(وضع أو حالة)

أن التوافق والتوحيد المحاسبى (حالة / عملية) يمكن إدراكها أو تواجدها فـــى جمـــيع مســـتويات الإطار الفكرى للمحاسبة سواء على مستوى المفاهيم Concepts ، أو علـــى مستوى المبادئ Principles أو على المستوى التنظيمى Regulation أو وعلى مستوى الممارسات والتطبيقات العملية Practice .

وعــند قــياس التوافق المحاسبى الدولى قد يشار إلى اصطلاح de Jure الــذي يعــنى التوافق على المستوى التنظيمى ، واصطلاح de Facto للإشارة إلى المستوى العملى . ويعتبر التوافق والتوحيد – سواء كان ذلك Process أو State – موجودين على المستوى التنظيمى de Jure أو المستوى العملى de Facto .

حيث يتحقق التوافق على المستوى التنظيمى من خلال أسلوب تنظيم مهنة المحاســبة ، ومــن المتعارف عليه فى الأدب المحاسبى أن يتم ذلك من خلال مدخليــن الأول : مــبدأ المهنية Professionalism وفيه تتولى مهنة المحاسبة (اى تنظــيم فى القطاع الخاص مثل FASB فى الولايات المتحدة الأمريكية أو IASC علــى المستوى الدولى) تنظيم ومتابعة نشاط إصدار وتطوير المعايير والقواعــد المحاســبية فى دولة معينة . ويتصف هذا المبدأ بالمرونة حيث انه يعطــى للشــركات الحــق فــى الاختــيار من بين عدد من البدائل المحاسبية لاســتخدامها فى المعالجة المحاسبية للأحداث والعمليات المالية ذات الظروف المتشــابهة . كمــا انــه قد لا يلزم جميع الشركات بتطبيق معيار معين نظرا لظــروف اقتصادية معينة أو يفرق فى التطبيق على أساس حجم الشركات . أم المدخــل الــثانى يتمــثل فــى : المبدأ التشريعى : وطبقا لذلك يتم تنظيم مهنة المحاســبة وإصــدار المعايــير والقواعد المحاسبية من خلال قانون أو تشريع دســتورى معيــن . وعليه فإن مجموعة القواعد والسياسات المحاسبية الواردة بهــذا القــانون أو التشــريع تكون ملزمة فى جميع الأوقات ولجميع الشركات بصــرف الــنظر عــن ظروف الصناعة وحجم الشركات . أما التوافق على المســتوى العملــى فيقصد به مجموعة الممارسات المحاسبية المطبقة فعلا فى الواقع العملى بمعرفة مجموعة الشركات العاملة فى دولة ما .

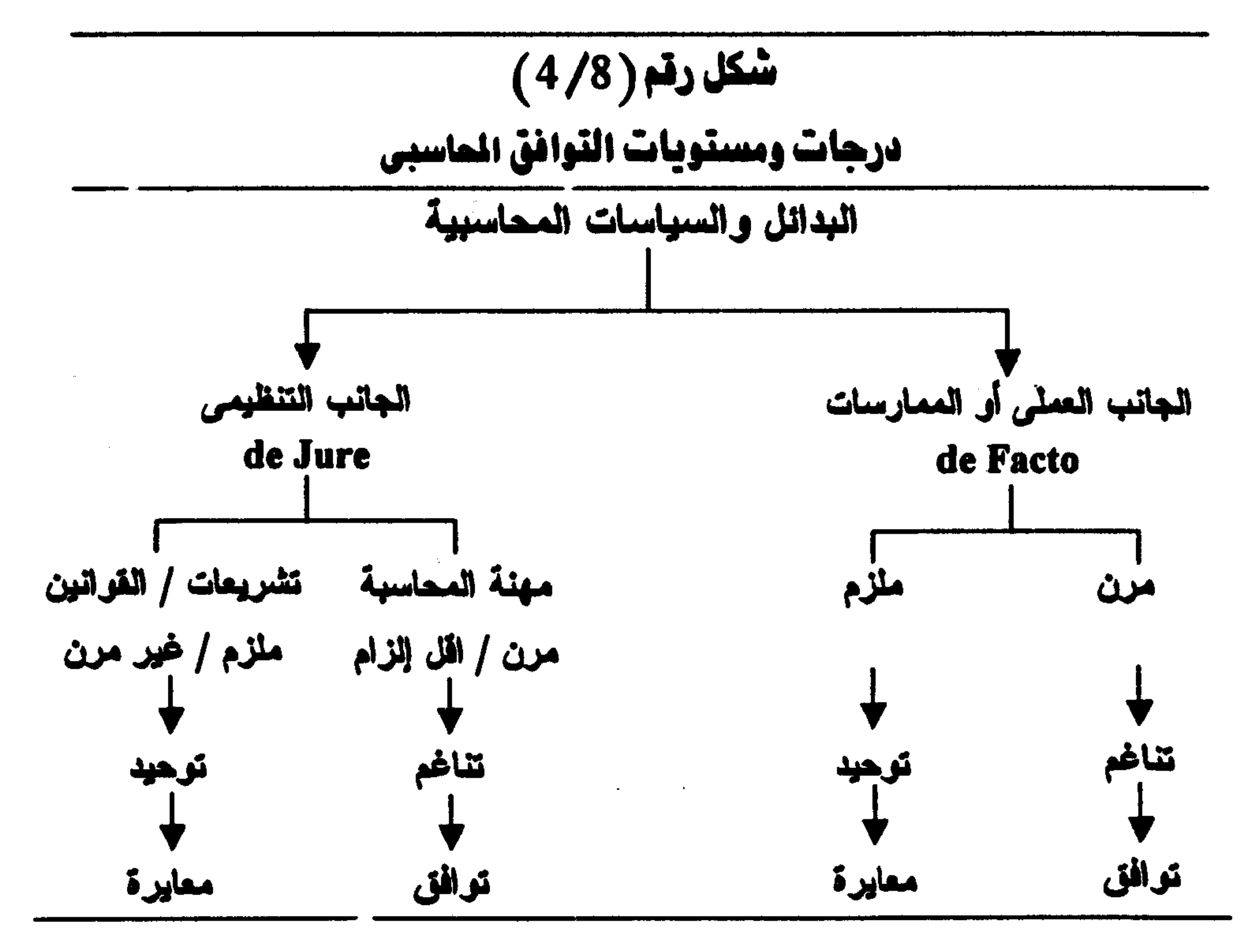
ومن هنا يمكن القول بأن عملية تنظيم مهنة المحاسبة قد تكون مرنة Less Strict وهـذا يرتبط بمفهوم التوافق (عملية / حالة) ، أو تكون غير مرنة / ملزمة (Strict) وهذا يرتبط بمفهوم التوحيد (عملية / حالة) .

أما التوحيد والمعايرة على المستوى العملى de Facto Standardization de Facto Uniformity ، فتـتحقق عندما تلتزم جميع الشركات المعنية بتطبيق متطلـبات الإفصـاح كمـا هو وارد بالتشريعات والقوانين المحاسبية المنظمة لمهـنة المحاسـبة . وعلـى العكـس إذا ما كانت المعايير الصادرة عن مهنة المحاسـبة تعطـى الشـركات المعنـية الحرية فى الإفصاح من خلال البدائل المحاسبية المتاحة لها ، فـإن الـوضع هـذا سوف ينجم عنه توافق تنظيمى de Jure Harmonization وبالتبعـية وتناغم تنظيمى de Jure Harmony

ويوضح الشكل رقم (4/8) درجات ومستويات التوافق المحاسبى :

شكل رقم (4/8)

درجات ومستويات التوافق المحاسبى



مزايا التوافق المحاسبى الدولى

ينظر إلى التوافق على المستوى الدولى عموما بأنه مجرد الحد من عدد التطبيقات المحاسبة الموجودة على المستوى المحلى . ويتضمن التوافق المحاسبى (a) المعايير المحاسبية التى تتعامل مع القياس والإفصاح، (b) الافصاحات التى تقوم بها الشركات التى تتداول أسهمها للجمهور العام والتسجيل بالبورصة، (c) معايير المراجع .

ويمكن القول بأن هناك عديد من المزايا للتوافق المحاسبى الدولى على النحو التالى :-

– تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات فى الدول المختلفة وزيادة الاطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسية .

– فالفائدة الكبيرة للتوافق المحاسبى الدولى هو إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية والذي من شأنه القضاء على سوء الفهم السائد حاليا حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية مما يمكن معه إزالة واحد من أهم المعوقات لانتشار الاستثمار الدولى سبيل المثال فقد أشارت أدبيات المحاسبة إلى الأتي فى يناير 1983 : من أكبر المزايا التى يتم الحصول عليها نتيجة اتباع التناسق هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية – وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل إحداهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية .

ويــؤدى التوافق المحاسبى حتما إلى توفير الوقت والنقود التى تنفق حاليا لتوحــيد المعلومات المالية المتغيرة ، عندما يتطلب من اكثر من مجموعة من التقارير أن تتمشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة .

ورغما عن ذلك فإن تحقيق التوافق الدولى فى المعايير المحاسبة والتقارير المالية ليس مهما فقط فى توفير أساسا المقارنة بالنسبة للمستثمرين الدوليين بل يــتعداه نحــو زيادة درجة الثقة فى التقارير المالية ، فالشركة تستفيد من إعداد القوائــم المالــية بطريقة مفهومة ، وبالتالى فأن الشركة الأم التى لها شركات تابعة فى الخارج سوف توفر الكثير من الوقت والجهد لقلة عدد التسويات التى سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة عند إعداد القوائم المالية.

كمــا أن المقرضــين التجاريين المستثمرين ستكون لديهم الثقة العالية فى المحاسبة والتقارير المالية المتوافقة ، حيث سيشعرون باطمئنان أكثر عن تقدم البنية الأساسية إذا ما كانوا واثقين من وجود حد أدنى للمساءلة .

وأيضــا مــن المنافع المتوقعة للتوافق الدولى أن التحليل المالى للشركات ســوف يكــون أكثر سهولة ، فالتوافق الدولى سوف يزيد عدد المطلعين على القوائــم المالية والمؤهلين لفحص القوائم المالية لبلد أجنبى ، الأمر الذي يمكن معــه زيــادة درجة ثقة أفراد بالشركات الأجنبية ، وهذا حتما سيزيد من حجم الاستثمار الدولى .

مــن هــنا يمكن للمستثمرين والمحللين الماليين أن يحصلون على تقارير تتســم بالمصــداقية وإمكانــية الاعتماد عليها **Reliability** وفهمها واعتبارها الأساس في اتخاذ قرارات الاستثمار ، وبالتالى تزيد كفاءة أسواق راس المال. وكفــائدة أخرى عن تحقيق التوافق الدولى هو توفير الوقت والمال الذي يبذل حالــيا فــي توحــيد وتجميع المعلومات المالية المختلفة عندما يوجد أكثر من

مجموعة من التقارير المطلوب إعدادها وفقا لقوانين أو ممارسات محلية ، كما أن التوافق الدولى سوف يجعل من الممكن تعزيز وجود المعايير المحاسبية عالمية النطاق إلى أقصى مستوى ممكن وأن تكون متسقة مع الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والقوانين المختلفة ، ويمكن تلخيص المنافع المحتملة من تحقيق التوافق الدولى في المعايير المحاسبية على النحو التالى :-

- تخفيض التكاليف الخاصة بالأنظمة وأدارتها عن طريق إزالة الازدواج فى البيانات والمعلومات المالية المنشورة .
- تسهيل عملية الاتصال وتدنيه درجة الغموض فى تفسير المعلومات المالية .
- توفير معلومات افضل لأغراض التخطيط الاقتصادي وأعداد الموازنات.
- تعزيز الكفاءة فى أسواق رأس المال العالمية .

أن تزايد الاهتمام والتوافق والاتساق بين معايير المحاسبة على المستويات الإقليمية والدولية لم تنشأ من فراغ وإنما نشأت فى الحقيقة استجابة لمجموعة من الظروف والعوامل التى لعل أبرزها مايلى :-

(a) عولمة الأسواق المالية Globalization Of Financial Markets

لقد تزايدت سرعة عولمة أسواق المال العالمية (التى تشمل سوق العملات وأسواق الأسهم والسندات والقروض والأوراق المالية الأخرى) فى العقدين الأخيرين من القرن الحالى ، وقد احدث ذلك بالفعل ثورة مالية هائلة فى عالم الأعمال ، حيث اصبح حجم هذه الأسواق وتأثيرها وما بها من علاقات وقوى فاعلة وأدوات مالية جديدة مختلفة تماما عما كانت عليه فى منتصف القرن العشرين ، وهذا ما دفع البعض إلى القول بأن العالم من خلال

ترابط أسواقه المالية وتأثرها ببعضها البعض قد غدا سوق نقدى كونى واحد ، فلقد كان لإلغاء القيود والضوابط التى كانت مفروضة على حرية انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود الدولية ، وبزوغ فجر ثورة الاتصالات والمعلومات ، والاستخدام الموسع للابتكارات (الأدوات والمشتقات) المالية العديدة التى ظهرت مؤخرا اثر بالغ فى تعميق الاتجاه نحو عولمة الأسواق المالية .

(b) ثورة تكنولوجيا المعلومات The Revolution Of Information Technology

أن التقدم التكنولوجى الهائل في مجال الاتصالات والمعلومات التى حدثت في العقدين الماضيين جعلت المعرفة موردا رابعا للثروة . والواقع أن هذا التقدم التكنولوجى لم يؤدى فقط إلى تغيير الطريقة التى تعمل بها منظمات الأعمال وإنما أدى أيضا إلى تغيير أنواع الأعمال التى تقوم بها تلك المنظمات، مما ترتب عليه خلق اقتصاد جديد يعرف بالاقتصاد المعرفى . وقد لعب هذا التقدم دورا بالغ الأهمية في اندماج وتكامل الأسواق المالية ، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية والزمانية بين الأسواق الوطنية المختلفة ، وانخفضت تكلفة الاتصالات السلكية واللاسلكية بصورة واضحة مما كان له اثر كبير فى زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال بين هذه الأسواق ، وزيادة الروابط والصلات الوثيقة بينها .

(c) الشركات متعددة الجنسيات Multinationals

تعد هذه الشركات المؤسسات التى تتولى تنفيذ الاستثمارات الأجنبية فى دول العالم المختلفة ، حيث أن علاقتها بالاقتصاد الدولى علاقة وثيقة نظرا لما

تمـــتلكه مـــن ارتباطات واسعة بالمسائل المتعلقة بالسياسات التجارية ، وأنظمة الصـــرف الاجنـــبى، وموازيـــن مدفوعات الدول المختلفة والتمويل الدولى ، وتـــتجلى السيطرة الاقتصادية لهذه الشركات على الاقتصاد العالمى من حقيقة أساســـية مؤداهـــا أنهـــا تـــتحكم بنحو ربع إلى ثلث الإنتاج العالمى ، كما تبلغ أجمالـــي مبـــيعاتها عـــبر فروعها الإنتاجية ما يناهز مجموع النواتج القومية الإجمالـــية لكـــل الأقطـــار النامية مجتمعة باستثناء النفطية منها. وتصل حجم الـــتجارة مـــا بين الفروع التابعة لهذه الشركات إلى 30% من مجموع التجارة العالمية .

(d) الاتجاه العالمى المتزايد نحو الخصخصة Privatization

لعبـــت عملـــيات الخصخصـــة التى تمت على نطاق واسع في الدول التى كانـــت تســـمى اشتراكية وبعض الدول النامية دورا بارزا في تعزيز وتوسيع نطاق العولمة المالية . فقد سمحت هذه الدول – وبخاصة التى توجد بها برامج واسعة للخصخصة – للمستثمرين الأجانب بالمساهمة في ملكية شركات القطاع العام وبعض مشروعات الخدمات العامة فيها .

معوقات التوافق الدولى فى المحاسبة

لأهمـــية الـــتعرف علـــى أهمية التوافق المحاسبى يتعين تحديد المعوقات والمحـــددات المرتـــبطة بهـــا ، حيث أن هناك العديد من الانتقادات لموضوع تدويل المعايير المحاسبية ، حيث أشادت أدبيات المحاسبة في عام 1971 (قبل تكويـــن لجـــنة معايير المحاسبة الدولية) أن عملية وضع معايير دولية هي حل بســـيط لمشـــكلة معقدة ، كما أشادت إلى أن المحاسبة قامت على أساس مرن

باعتبارها من العلوم الاجتماعية ، وأنها قابلة للتطبيق لمدى واسع من المواقف، ويعتبر ذلك من أهم خصائصها ، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث يتم تناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية ، وبعض الأقطار يمكن أن ترفض ذلك من الناحية السياسية لأنها قد تتعارض مع السيادة القومية .

ومن جهة أخرى فقد أشارت بعض الأدبيات إلى أن عملية وضع معايير للمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها منشآت محاسبية دولية لتوسيع أسواقها ، كما تم الإشارة أيضا إلى أن منشآت المحاسبة الدولية الكبيرة هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية فى البيئات القومية ، حيث تبدو هذه المعايير بعيدة المنال ومعقدة ، وأيضا تصر المؤسسات المالية الدولية والأسواق الدولية على استخدام المعايير الدولية . ويقتصر إمكانية متطلبات التطبيق على منشآت المحاسبة الدولية الكبيرة فقط .

وعلاوة على ذلك فقد عبرت الأدبيات عن وجهة النظر القائلة بان النمطية الدولية توجد أعباء زائدة ، حيث تعانى الشركات الكبرى الكثير من الضغوط القومية المتزايدة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وضغوط قاسية للتمشى مع المصالح القومية ومنها المعايير المحاسبية القومية .

ومازال البعض يرى أن أسواق رأس المال المتطورة قد تطورت بسرعة فى السنوات الأخيرة بدون مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولا عالميا وقد ذكرت بعض الدراسات الأتي :

" لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية الدولية يمكن أن تتحقق ، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوى المصالح فى المحافظة على معاييرهم و ممارساتهم والتي تكونت بشكل عام من خلال الاعتبارات السياسية ، ولا يوجد

فـــرد واحد له القوة على اقتراح التناسق ، و لا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم بتطبيق مبادئ المحاسبة المالية المقبولة عالميا " .

عموما فإن ابرز المحددات و القيود التى تواجه التوافق المحاسبى هما :-

(1) القوميـــة Nationalization

غالـــبا مـــا تحـــول القومية وتمنع بلدا من النظر بموضوعية إلى المزايا والأفكـــار والممارسات التى تنشأ وتتطور من بلد إلى أخر رغما عن ملائمتها الواضـــحة لذلـــك الـــبلد . حيـــث قد توجد رغبة عامة موجودة ضمن ثقافات الكثيريـــن لتبـــنى المبادئ والممارسات الخاصة ببلد أخر ، فهذه قد تكون سمه ثقافية هامة لأنها تمثل خط دفاع ضد الأخذ بالطرق المحاسبية والتقارير المالية غير الملائمة للبيئة المحلية .

ومـــن صور القومية الرفض المحض للممارسات المختلفة السائدة فى بلد أخـــر بدون الأخذ فى الاعتبار المزايا النظرية والتطبيقية التى يمكن أن تقدمها تلـــك الممارســـات ، وتظهر تلك الحالة عادة فى بعض الدول النامية عندما يتم النظر إلى المعايير المحاسبة الدولية المصدرة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولـــية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة فى الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وفى نفس الوقت فأن تلك المعايير المحاسبية الدولية ينظر إليها أنها لا تعطـــى الاهتمام الكاف لاحتياجات البيئة المحلية للدول النامية وبالتالى فأنها تعتبر غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الاحتياجات .

ويمكـــن الـــرد علـــى تلك النظرة بالحقيقة الثابتة الخاصة أن بعض الدول النامـــية تفـــتقد إلى المحاسبة المتطورة وبالتالى فأنها ليس لديها إلا القليل الذي يمكن أن تقدمه لعملية إصدار معايير المحاسبة الدولية .

كمـــا أن تحقــيق التوافق الدولى لمعايير محاسبية سوف ينتج عنه تكاليف مخـــتلفة للمهنييـــن وتكالـــيف ســـيادية من شأنها أن تفقد الدول بعض سيادتها الوطنـــية والكـــلام ذاتـــه ينطبق على المهنيين والذين يكون لديهم طرقهم التى تعارفوا عليها ولا يرغبون فى تغيير ممارساتهم .

ومـــن صـــور القومية التى غالبا ما تظهر فى البلدان المتقدمة عندما تنفر تلـــك الـــدول مـــن تغيـــير المعايـــير المحلية الخاصة بها والتى أعدت بعناية واســـتغرقت وقـــتا طويـــلا وقـــد كـــان هناك طلب متزايد عليها من قبل تلك المجـــتمعات ، وفـــى هذه الحالات قد تكون المعايير الوطنية أعلى درجة من المعايـــير المحاســـبية الدولـــية مـــن ناحـــية ملائمتها للبيئات المحلية وتحقيق المتطلـــبات الخاصـــة ، وبالـــتالى فأن تبنى المعايير الدولية بدلا من المعايير المحلـــية يمكـــن اعتـــباره تخفيضـــا فى درجة ومستوى جودة النظم المحاسبة المطـــبقة بـــالفعل محلـــيا - وهذا أمر غير مقبول ، ويمكن حل تلك المشكلة بتحقـــيق الـــتوافق علـــى المستوى الإقليمى مثل التوافق الأوروبى على سبيل المثال .

(2) مجموعة المستخدمين المعنيين Interested Users

يعتـــبر المســـتثمر فـــى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هو المســـتخدم الرئيسى لمخرجات المحاسبة ، فى حين فى ألمانيا تعتبر السلطات الضريبية هي صاحب النصيب الأكبر ، وفى بعض البلدان تكون الحكومة هي الأســـاس على سبيل المثال فرنسا حيث لا يوجد اتفاق على احتياجات مجموعة المســـتخدمين أو وجود ترتيب لها ومن ثم فقد تكون هناك صعوبات فى تحقيق تقدم ملحوظ تجاه إنجاز التوافق الدولى .

إلا أنــه فــى حالة وجود أسواق رأس المال العالمية فأن المستثمر الدولى سـوف يأخذ الترتيب الأعلى على كل مجموعات المستخدمين ، أن مجموعات المســتخدمين المخــتلفة تطلب عادة معلومات مختلفة ، فالمستثمرون يحتاجون معلومــات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات الاستثمار ، فى حين تطلب السلطات الضــريبية قوائــم مالــية معده على أساس النظم والتشريعات الضريبية ، أما الحكومات فأنها تطلب وتحتاج قوائم مالية معده على أساس المعايير المحلية ، بينما العاملين وممثليهم يحتاجون معلومات تحمل الطابع الاجتماعى والعمالى ، ولذلــك فليس من المحتمل أن يوجد النموذج المحاسبى المحدد الذي يوفر ذلك الكم من المعلومات والتقارير المالية المختلفة ، فالأهداف المختلفة للمستخدمين الذيــن يــرون أن المعلومــات المحاســبية يجب أن تخدمها سوف ينتج عنها اســتمرار وجود تلك النماذج المختلفة التى يتم تطويرها لتوفير تلك الاحتياجات من المعلومات .

(3) النظم القانونية Legal Systems

فى الحالات التى يتم فيها اعتماد معايير المحاسبة على نظم قانونية رسمية يكــون تحقيق التوافق الدولى فى التقارير المالية المبنية عليها يستلزم تغييرات فــى التشريعات ، وهذا مالا تريد فعله اغلب الحكومات ، أو أن تقوم الوحدات الاقتصادية بإصدار مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية تكون واحدة منها لتلبــية الاحتــياجات والمتطلــبات القانونية المحلية والأخرى معده على أساس المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها ، ولذلك فقد تصدر الشركات فى بعض الــدول (علــى ســبيل المــثال الدول الاسكندنافيه) تقارير ثنائية إلا أنه من المستبعد أن تقوم الشركات فى اغلب الدول المتقدمة بمثل ذلك العمل المزدوج،

أما فى البلاد النامية فأن المنافع الناتجة من استخدام الموارد المحدودة فى مثل ذلك العمل سوف تكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة .

(4) اختلاف نقاط البدء

أن المستويات المختلفة لتأثير النظام القانونى لأحد البلدان على معايير المحاسبة تمثل واحد من العوامل التى تدل على أن الدول متجهة فى مسار تحقيق التوافق المحاسبى الدولى من نقاط بدء مختلفة ، وأنها ليست بالضرورة تسير فى الاتجاه نفسه أو السرعة نفسها .

فعملية تحقيق التوافق الدولى يجب أن تأخذ فى الحسبان التطور التاريخى للمحاسبة فى أى بلد إذا كانت تريد أن ينتج من الممارسات المحاسبة لذلك البلد توجه إلى تلك الممارسات فى البلدان الأخرى ، فالمحصلة النهائية لكل الدول يمكن أن تكون فى نفس التقاطع عن طريق التوافق الدولى لكافة الطرق والوسائل للوصول إلى تلك النقطة قد تكون مختلفة ، حيث أن البلدان التى لديها تاريخ طويل من استخدام المعايير المحاسبة الصادرة من قبل تنظيمات القطاع الخاص قد تجد مسار استخدام تلك المعايير المحاسبة الدولية ملائما للأخذ به ، بينما الدول الأخرى التى تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد مثل هذا المسار غير ملائم لها مطلقا ، فهم يحتاجون مسارا أخر قد يحتاج إلى إعداد تخطيط إذا كانوا يريدون تقارير مالية وتطبيقات محاسبة متوافقة مع تلك الدول التى تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية .

من ثم فمن الأهمية أن يعرف أنصار التوافق المحاسبى الدولى أن الدول مختلفة الأوضاع جدا وأنه ليس من الصحيح أن تتم معاملتهم معاملة واحدة ، فعملية التطوير يجب أن تتم بعناية فائقة وان لا يكون المهم هو نقطة النهاية ، بل من الضرورى مراعاة نقط البدء المختلفة ، فهذا أمرا هاما عند مقارنة

الدول النامية والدول المتقدمة حيث أن استخدام الأنظمة ذاتها فى دول معينة لا يستلزم منه أن تكون تلك الدول فى نقطة البدء نفسها بل ولا معدل التقدم نفسه فى عملية التوافق الدولى .

(5) الخلافات بين التنظيمات

توجـــد عديد من الاختلافات فى الأهداف والطموحات فيما بين التنظيمات العامة والخاصة التى لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبى الدولى ، فمن الضـــرورى معرفة أنه ليس لتلك التنظيمات نفس الاتجاه أو القوة تجاه تحقيق الـــتوافق الدولى ، فكل منها لها فكرتها الخاصة بها التى بناء عليها يتم التركيز علـــى تحقـــيق الـــتوافق الدولى وتعمل لتحقيق منافعها ، وهذا يعنى أن لديهم توقعات مختلفة للممارسات المحاسبية المناسبة وكذلك بالنسبة للإفصاح المالى.

فهيـــئة الأمـــم المـــتحدة علـــى سبيل المثال تريد زيادة متطلبات الإفصاح للشـــركات المتعددة الجنسية مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الدول النامية التى تعمـــل بها تلك الشركات ، أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فأنها تنظر للإفصـــاح من وجهة نظر الدول المتقدمة التى بها مقر تلك الشركات المتعددة الجنســـية ، أى أنه من الوارد جدا أن تنظر كل من المنظمتين إلى الحالة نفسها بطريقة مختلفة .

ومثل تلك الخلافات ليس من الضرورى أن تمنع تحقيق التوافق الدولى أو أن تعـــوق محاولاتهم لكنها مجرد عوائق لابد من التغلب عليها ، ولهذا فهناك جهـــود واضحة من خلال الاستشارات لتقليص مثل تلك الخلافات ، ومثل هذا التنســـيق مهم للغاية إذا كانت تلك المنظمات لا تريد أن تنتهى بأنظمة محاسبية ودولية مرقعة مع فواصل ضعيفة .

(6) الهيئات المحاسبية المهنية

لـــيس هناك فائدة كبيرة من تطوير ممارسات محاسبية متوافقة إلا إذا كان هـــناك هيئة محاسبية مهنية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو مرتبطة بالحكومـــة ، فـــبعض الدول خاصة النامية تفتقد لوجود مثل تلك الهيئة ، وذلك يكـــون مـــن الصـــعوبة بمكـــان أن يتم المضى قدما فى عملية التوافق الدولى باســـتثناء أحـــراز الـــتقدم البطىء جدا ، وهذا لابد من النظر إليه على أنه من العوائـــق ، وحجـــم تلك العوائق له علاقة عكسية مع حجم قوة هيئة المحاسبة المهنـــية ، وبـــالعكس فأن قوة تلك الهيئة قد تعمل بعكس عملية تحقيق التوافق الدولـــى لان تلك الهيئة هي التى يمكن أن تدعم العوائق القومية سالفة الذكر ، فالمهنة القوية سوف تشعر بأنها مؤهلة بشكل كافى لمعالجة المشاكل المحاسبية فـــى بلدهـــا وسوف تقوم بحلها بدون النظر إلى التطورات الموجودة فى دول أخرى أو إلى التنظيمات الدولية .

(7) القصور فى تعريف أهداف القوائم المالية

هـــناك قصور فى وجود تعريف متفق عليه لأهداف القوائم المالية ، فلجنة معايـــير المحاســـبة الدولـــية تقترح أن هدف تلك القوائم هو خدمة احتياجات المســـتثمرين ، كمـــا أن اللجـــنة تـــرى أن يمـــتد هذا المدى ليشمل اهتمامات المقرضـــين والعاملين ، ولكنها لم توفر احتياجات واهتمامات الحكومات بتلك القوائم سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة.

وفـــى الـــدول النامـــية تعتـــبر البيانات الاقتصادية المستخدمة لأغراض التخطـــيط أو للأغراض الاجتماعية عاملا هاما فى التأثير على درجة الثقة فى المعايير المحاسبة ، وهذا ناتج من الانخفاض النسبى فى درجة التعقيد المحاسبى فـــى تلـــك الـــدول ، فقد توجد المحاسبـــة الإبداعية Creative Accounting

بشــكل واســع ، وقــد توجه القوائم المالية لخدمة وتحقيق أهداف الإدارة التى ينظر إليها على أنها تخدم اقتصاد ذلك البلد .

تهـدف القوائــم المالــية فى المملكة المتحدة واستراليا إلى إعطاء صورة صــحيحة وعادلــة للمركــز المالى ونتيجة أعمال المنشأة ، أما فى الولايات المــتحدة الأمريكية فأن أهدافها تتمثل فى العرض العادل للوضع المالى ونتائج الأعمــال والتغــيرات فــى المركز المالى تطبيقا للمبادئ المحاسبة المتعارف علــيها. وفى بعض الدول الأخرى فالهدف من تلك القوائم هو تقديم المعلومات التى يتطلبها قانون الشركات .

لذلــك فــتلك الاختلافات فى تحديد أهداف القوائم المالية يعتبر من أسباب الاخــتلاف الواســع فــى الممارسات المحاسبية الوطنية بل ومن العوائق فى تحقــيق التوافق المحاسبى الدولى ، فإذا لم يتم الاتفاق على هدف القوائم المالية فلــيس مــن الممكن تطوير معايير محاسبية متفق عليها ومقبولة من قبل جميع المستخدمين للقوائم المالية .

(8) القوانين المحلية المتعارضة

أن التعارضــات بيــن قوانين الضرائب وقوانين الشركات المحلية تعوق تحقيق التوافق المحاسبى الدولى ، ففى دول قارة أوروبا يعتبر قانون المحاسبة أكــثر تطورا منه فى المملكة المتحدة وبالتالى يكون من الصعوبة بمكان إدخال تعديلات وتغيرات جذرية عليه .

كما أن متطلبات قوانين الشركات فى بعض الدول تعوق تطوير أداء فعال لمعايــير محاســبة جديــدة ، فــبعض القوانين مثلا تحظر استخدام ممارسات محاســبية معيــنة وبعضها يحظر استخدام تلك الممارسات التى لا تتمشى مع الحقــائق الاقتصــادية الأساسية ، على سبيل المثال المحاسبة عن الاستثمارات

طويلـــة الأجــل يمــنع القــانون الألمانى استخدام طريقة الملكية بينما أن تلك الطريقة مستخدمة بشكل واسع فى دول كثيرة مثل الولايات الأمريكية وكندا ، وكذلـــك فأن القوانين فى سويسرا تسمح باستخدام الاحتياطيات الخاصة التى قد تغير من الحقائق الاقتصادية .

أن تأثير هذا العائق قد يكون مضاعفا عندما تكون تلك القوانين متعارضة فـــى نفـــس البلد ، وتوجد هذه الحالات عندما ينعدم إصدار القوانين المحلية ، حيـــث تنتج اتجاهات متعارضة لقضايا التقارير المالية ، فقوانين الضرائب فى دول كثـــير تعوق تطوير المعايير المحاسبة الجيدة لان نظم تحصيل الضرائب مخـــتلفة دولـــيا ، وهـــذا بلا شك سوف يعود إلى وجود اختلافات فى المبادئ والأنظمة المستخدمة دوليا ، فطالما أن نظم تحصيل الضرائب مختلفة جدا بين الـــدول وطالمـــا أن الحكومـــات لـــم تظهـــر منها علامات تجاه توحيد أنظمة الضـــرائب ، فلـــيس هناك سبب قوى يدعو إلى الاعتقاد بأن هذا الحاجز أمام تحقيق التوافق المحاسبى الدولى سوف يتلاشى .

(9) القصور فى الالتزام بالتنفيذ

لاشـــك أنـــه بدون وجود قانون دولى قوى يدعم تحقيق التوافق المحاسبى الدولـــى فأن أى هيئة دولية مصدرة للأنظمة سوف تواجه صعوبات ضخمة ، فلجنة معايير المحاسبة الدولية تعتبر المساهم الأقوى فى عملية التوافق الدولى تفـــتقد لمـــثل هـــذه القوة القانونية ، فتلك اللجنة سوف تفشل ما لم تضمن قيام الهيئات والمؤسسات المشاركة فيها بالتنفيذ والالتزام بتلك المعايير الصادرة فى دولها التى تقوم بتمثيلها .

باختصـــار ليس لدى لجنة المعايير الدولية أية سلطة أو قوة تلزم أعضائها باستخدامها وتتبنى ما يصدر عنها من معايير أو تعليمات ، فالاعتماد الأساسي

فى ذلك يرتكز على جهود واستعداد الأعضاء فيها عن طريق الدعوة عنها فى دولهم ، ولهذا فأنه من الضرورى أن يؤخذ فى الاعتبار وجود سلطة تلزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات ، وكذلك ضرورة تنسيق وتعاون من الحكومات والهيئات المهنية .

(10) الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول

تمثل الاختلافات البيئية الثقافية بين الدول عائقا أمام تطوير معايير محاسبة دولية ، فجهود تحقيق التوافق المحاسبى الدولى لن يحالفها النجاح بدون الأخذ فى الاعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التى أصدرت استجابة لظروف واحتياجات معينة ، ولهذا ينبغى لعملية تطور المعايير المحاسبة الدولية أن تأخذ فى اعتبارها تلك الاختلافات ، وأن تعطى الاهتمام الكافى لتأثير البيئة الثقافية على الافصاحات المالية .

ويعتبر الدين من أهم العوامل المؤثرة ، فتحريم الربا مثلا له تأثير واضح على تحقيق التوافق الدولى فى الإجراءات المحاسبة ، ومع ذلك فأن عملية تحقيق التوافق الدولى مستمرة فى تبنى معايير وإجراءات محاسبية غريبة تقوم على أخذ الربا فى حسبانها .

فتحريم الربا يعتبر عنصرا يزيد من تعقيد تحقيق التوافق المحاسبى الدولى القائم على أسس ومصطلحات غريبة ، ولهذا فالتأثير المحتمل للإسلام على السياسات والتطبيقات المحاسبية سوف يزيد من دراسة وتحليل الاختلافات فى المحاسبة المحلية ، فالديانات عموما والدين الاسلامى خصوصا لديها الفرص لزيادة التأثير الثقافى فى سبيل تحقيق التوافق المحاسبى الدولى .

كذلك اللغة تعتبر عائقا من عوائق المحاسبة الدولية ، لكنها من العوائق التى يمكن التغلب عليها وذلك عن طريق الترجمة والنشر بلغات مختلفة .

بشكل عام تتمثل المشكلة الأساسية فى أن كل الدول لها بيئة اجتماعية وسياسية واقتصادية وثقافية مختلفة ، وأنه من الصعب الحكم من بعد أو قرب تحقيق التوافق الدولى ، وأنه ينبغى المضى فى عملية تحقيق التوافق الدولى فى كل من هذه البيئات المختلفة ، وحتى تنجح عملية التوافق الدولى لأي درجة على المستوى العالمى فأنه لابد من الاتفاق على المستوى المطلوب للإفصاح المالى للشركات والمعلومات الملائمة للمستخدمين ، وكذلك المستوى المطلوب للتقارير واسعة النطاق التى تساعد فى التخطيط على المستوى الوطنى ، ومعايير المحاسبة والمراجعة المطلوبة التى تعطى الحسابات المستوى المطلوب من إمكانية الاعتماد عليها فى البيئات التى توجد فيها .

4/4 مجهودات التوافق المحاسبى على المستويات الدولية والإقليمية

Harmonization Efforts at the International and Regional Levels

هناك عديد من الأحداث الهامة التى ساعدت على وضع معايير دولية للمحاسبة لعل أبرزها مايلى :-

1- عام 1959 – يعقوب كراينهوف **Jacob Kraayenhof** العضو المؤسسي لمنشأة أوروبية مستقلة للمحاسبة ، والذي كان يحث على بدء العمل فى وضع معايير المحاسبة الدولية .

2- عام 1961– مجموعة الدراسات **Grouped Etudes** وهى مجموعة من مزاولي مهنة المحاسبة ، والتى نشأت فى أوروبا كمستشار لسلطات الاتحاد الاوربى فيما يتعلق بالمحاسبة .

3- عام 1966- جماعة دراسة المحاسبة الدولية Accountants International Study Group وهى مجموعة مكونة من الهيئات المهنية فى كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة .

4- عـــام 1973- نشـــأة لجـــنة معايـــير المحاســـبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC)

5- عـــام 1976- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization For Economic Cooperation and Development (OECD) والتى أصدرت إعـــلان الاســـتثمار فـــى المنشـــآت مـــتعددة الجنسية ، التى تشتمل على إرشادات الإفصاح عن المعلومات .

6- عام 1977- نشأة الاتحاد الدولى للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) .

7- عـــام 1977- مجموعة الخبراء Group of Experts التى عينها المجلس الاقتصـــادي والاجتماعى للأمم المتحدة ، وقد أصدرت تقريرا من أربعة أجزاء حول المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير للشركات عابرة القارات.

8- عـــام 1978- أصـــدرت لجـــنة الاتحاد الاوربى التوجيهات الرابعة كأول حركة فى اتجاه التنسيق المحاسبى الاوربى .

9- عـــام 1981- أصـــدرت المجموعة الاستشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولـــية للمـــنظمات غـــير الأعضاء لتوسيع نطاق مدخلات عملية وضع المعايير الدولية.

10- عـــام 1984- ذكرت بورصة لندن انه يتوقع أن تلتزم الشركات المسجلة التى لا تتبع المملكة المتحدة أو ايرلندا بمعايير المحاسبة الدولية .

11- عــام 1987- قــررت المــنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية The International Organization of Securities Commission (IOSCO) فــى مؤتمــرها الســنوى الحــث علــى استخدام معايير عامة للممارسة المحاسبية والمراجعة.

12- عــام 1989- أصدرت مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة الإعلان رقم 32 عن الإطار المقارن لأعداد وعرض القوائم المالية .

13- عام 1995- وافق مجلس " لجنة معايير المحاسبة المالية IASC Board واللجــنة الفنــية للمــنظمة الدولــية لهيــئات الأوراق المالية IOSCO Technical Committee على خطة عمل والتى نتج عن التطبيق الناجح لهمــا تكويــن مجموعة منفصلة من معايير المحاسبة الدولية ، وسيؤدى اســتكمال هــذه المعايير بنجاح إلى توصية اللجنة الفنية لهيئات الأوراق المالــية بقــبول معايير المحاسبة الدولية لأغراض زيادة رأس المال عبر الحدود والتسجيل فى أسواق رأس المال العالمية .

14- عــام 1995- اتــبع مجلــس الــتعاون الاوربــى منهجا جديدا للتنسيق المحاسبى الذي يسمح للشركات المسجلة فى أسواق النقد الدولية باستخدام معايير المحاسبة الدولية .

15-عــام 1996- أعلنــت لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية (SEC) أنها تؤيد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية لتطوير معايير محاسبية ، وأن يتم ذلك فورا بقدر الإمكان ، والتى يمكن استخدامها لأعداد القوائم المالية الممكن استخدامها فى العروض عبر الحدود .

16-عام 1997- نشرت مجموعة العمل الأولى التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (ISOSC) النشرة الاستشارية معايير الإفصاح الدولية للعروض والعطاءات عبر الحدود والتسجيل الأول للمصدرين الأجانب.

17-عام 1998- صدرت القوانين فى ألمانيا وفرنسا التى تسمح للشركات المسجلة أن تنشر قوائم مالية موحدة باتباع معايير المحاسبة الدولية .

ويتطلب التوافق الناجح للمعايير المحاسبية بين دول العالم بذل مجهودات نحو وضع أساس دولي يهدف إلى ضمان وجود قبول وتطبيق واسع لتلك المعايير ، ولاشك أن مثل تلك المجهودات تستلزم أن يؤخذ في الاعتبار وجهات نظر الهيئات الوطنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية ، وفي ظل وجود تباين ناتج بين المعايير الوطنية المختلفة يتضح بجلاء التحدي الذي تواجهه مهمة التوافق Harmonization . ويمكن تقسيم تلك المجهودات الدولية :-

1- لجنة معايير المحاسبة المالية (IASC) .

2- الاتحاد الاوربى (EU) .

3- المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) .

4- الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) .

5- مجموعة العمل من الخبراء العاملين فى الحكومات والتابعة للأمم المتحدة والخاصة بمعايير المحاسبة والتقرير الدولية International Standards of Accounting and reporting (ISAR) وهى جزء من مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية United National Conference on Trade and Development (UNCTAD) .

6- مجموعة العمل للمعايير المحاسبية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (IOECD) ، وتمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية مصالح القطاع الخاص ومنظماته ، أما مجلس الاتحاد الاوزبى (EU) والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) فهى تمثل جهات سياسية تستمد قوتها من الاتفاقيات الدولية . وتشتمل الأنشطة الرئيسية لاتحاد المحاسبين الدوليين (IFAC) على تقديم الإرشادات المهنية والفنية والترويج لتعليمات الاتحاد ولجنة معايير المحاسبة الدولية . أما المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية فهى تضع التنظيمات عالية المستوى بما فى ذلك معايير تناسق المحاسبة والإفصاح للجهات التى ترغب فى زيادة رأسمالها أو التجارة عبر الحدود .

وأيضا من المهم ذكر أن الاتحاد الدولى للبورصات International Federation of Stock Exchange (IFSE) وهى منظمة لتجارة الأوراق المالية النظامية فى أسواق الأوراق المالية والمشتقات على مستوي العالم. وتروج هذه المنظمة لمنشآت الحرفية لتنمية الأسواق المالية ، واحد أهداف الاتحاد الدولى للبورصات (IFS) هو وضع المعايير المتناسقة لأعمال المنشآت (بما فى ذلك التقرير والإفصاح المالى) خارج الحدود المتعلقة بالأوراق المالية - بما في ذلك العروض العامة عبر الحدود .

وتشارك العديد من المنظمات المحاسبية الإقليمية مثل اتحاد المحاسبين الدولى واتحاد محاسبى الشمال Nordic Federation of Accountants (NFA) فى وضع بعض المعايير عبر الحدود بين الأقاليم المختصة ، أما اتحاد الخبراء المحاسبين الاوربى Federation de Experts Comptables europees (FEE) فهو منظمة تمثل هيئات المحاسبة الوطنية فى أوربا ، ومن

المـــنظمات الأخـــرى اتحاد البورصات الاوربى **Federation des Bourses Europeenne (FBE)** والمنتدى الاوربى لهيئات الأوراق المالية **The Forum of European Securities Commissions(FESC)** والـــذي أنشي فى ديسمبر 1997 ويتكون من 17 هيئة أوراق مالية من 17 دولة أوربية .

لجنة معايير المحاسبة الدولية

International Accounting Standards Committee (IASC)

كونـــت المـــنظمات المهنية المحاسبية فى تسع دول لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة خاصة مستقلة لوضع معايير المحاسبة فى عام 1973 ، والهدف من هذه اللجنة هو تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التى تتبعها منشآت الأعمال وغـــيرها مـــن المنظمات لأغراض التقرير المالى حول العالم ، وقد أصدرت اللجـــنة 34 معـــيارا محاسبيا دوليا (IAS) وكذلك إطار إعداد وعرض القوائم المالـــية وتمثل هذه اللجنة الان اكثر من 120 منظمة محاسبية فى 91 دولة . ونتـــيجة للتأيـــيد الملحوظ أصبحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمثابة القوى المحركة لوضع معايير المحاسبة الدولية .

ويمكن تقسيم تطور دور اللجنة الدولية منذ ولادتها وحتى الان إلى خمسة مراحل أساسية كل منها تعبر عن وجه أو لون معين من ألوان التطور الثقافى اســـتجابة للعديـــد مـــن العوامـــل والظروف المؤثرة سواء كان ذلك من بيئتها الخارجية أو الداخلية :

المرحلة الأولى : مرحلة الأصولية أو النزعة إلى تعظيم الذات فى الفترة من عام 1973 حتى عام 1977

تتسم هذه المرحلة بالتحيز الواضح والسعى الجاد من اللجنة لتأكيد وتعضيد الثقافات المحاسبية للدول التي تعتقد انهم يتمتعون بالنفوذ الاقتصادي والسياسى المؤثر عالميا . وعلى وجه الخصوص بدأت اللجنة بإصدار معايير محاسبية مستقاه من أو معتمد بصفة رئيسية على المعايير والممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء المؤسسين لها . لذا فإن الدول التي سارعت بالعضوية في اللجنة في هذه المرحلة هي الدول التي كانت متأثرة محاسبيا – لأي سبب – بواحد أو اكثر من الأعضاء المؤسسين وبالتالى فقد كان لديهم الرغبة في قبول أو التكيف مع الممارسات المحاسبية للدول المهيمنة .

المرحلة الثانية : مرحلة التفاعل أو رد الفعل من عام 1977 إلى عام 1980

ويطلق علـى هذه المرحلة مرحلة التفاعل أو رد الفعل Reactive وفيها بـدت اللجنة مستعدة للاستجابة للانتقادات الحادة الموجهة إليها وخصوصا فيما يتعلق بالهيمنة والسيطرة من قبل الأعضاء المؤسسين على اوجه نشاط اللجنة ، وتلبية للرغبة العامة والمتكررة من جانب معظم الدول النامية بأن تكون اللجنة اكثر شمولية أو حيادية . ونتيجة لذلك فقد وسعت اللجنة من عضوية مجلسها وذلك بضم عضوين جدد هما جنوب إفريقيا ونيجيريا . ولم تغير اللجنة من ثقافتها المحاسبية التقليدية بالاستمرار في التحيز للأعضاء المؤسسين . ومن ناحية أخرى فإن اللجنة الدولية كانت ترى في التغيير نوعا من التهديد على بقائها واستمراريتها ، كما أنها واصلت الاعتقاد بأن المرونة المقدمة في المعايير الصادرة عنها تمثل ضرورة بسبب الغموض وعدم التأكد في البيئات

المخـتلفة . وفـى ضـوء ذلك فإن التغييرات التي تمت خلال تلك الفترة كان معظمها شكليا .

المـرحلة الثالثة : مرحلة المشاركة في عملية اتخاذ القرار خلال الفترة من عام 1981 حتى عام 1987

فـي هذه المرحلة بدت اللجنة اكثر مرونة واستعداد لتوسيع دائرة مشاركة الـدول الأعضاء والأطراف الأخرى المهتمة بعملية التنظيم المحاسبى الدولى فـي كـل أجهـزتها ومؤسسـاتها . كما أبدت تأييدا كبيرا لفكرة تطبيق نظام مؤسسـى لكيفـية إصدار المعايير الدولية كعملية واجبة Due Process ونتيجة لذلـك اصـبح عـدد أعضاء مجلس اللجنة 13 عضوا بدلا من 11 عضوا ، بالإضـافة إلـى أربعة منظمات دولية غير محاسبية ولكن لهم اهتمامات بالغة بالتقارير والمعلومات المالية . كذلك فقد تم تشكيل المجموعة الاستشارية للجنة فـي عـام 1982 وذلـك لتمثيل والتعبير عن وجهات نظر كل من مستخدمى ومعـدى القوائم المالية . ومن أهم أعضاء هذه المجموعة التى لها تأثير فعال علـى أعمـال المجموعـة بسـبب مكانتها الدولية هي اللجنة الدولية لاتحاد البورصات العالمية (IOSCO) . وكان ذلك بهدف ضبط وإزالة النزعات السلبية فـي الاتجاهات والسلوك لأعضاء المجموعة الاستشارية تجاه اللجنة الدولية . وفـى عـام 1981 عقـدت اللجنة مع الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC اتفاقا تبادلـيا بموجـبه يصبح جميع الأعضاء في اللجنة الدولية أعضاء في الاتحاد ويأخذ الاتحاد الدولى شكل الشركة القابضة بالنسبة للجنة الدولية .

المـــرحلة الـــرابعة : مرحلة صياغة الأهداف عن الفترة من عام 1988 حتى عام 1995

توصـــف هذه المرحلة بأنها مرحلة إعادة صياغة أهداف اللجنة الدولية . والحقـــيقة فلقـــد جاء الضغط هذه المرة من IOSCO على اللجنة الدولية لكى ترفع من جودة ونطاق معاييرها إلى أعلى مستوى ممكن حتى يتم: (a) استخدامها بمعـــرفة الشركات الدولية التي تسعى إلى التسجيل في البورصات العالمية عند أعـــداد قوائمهـــا المالـــية ، أو(b) استخدامها كبديل مفضل للمعايير المحلية GAAP للدول الأجنبية التي ترغب الشركة في التسجيل لدى بورصتها. وبناء علـــى ذلـــك فإن اللجنة الدولية قررت إعادة فحص كل المعايير الصادرة عنها كـــى تقلل من عدد البدائل المقدمة في كل معيار ، وقد تم النص في كل معيار علـــى الـــبديل المفضل من بين البدائل القليلة جدا المتاحة . ولقد تطلبت عملية المراجعة هذه إشراك ممثلين عن مستخدمى ومعدى القوائم المالية .

المـــرحلة الخامسة : مرحلة التوجه نحو عولمة الثقافة المحاسبية فى الفترة من عام 1996 حتى الوقت الحالى

فـــي هـــذه المـــرحلة بدأت اللجنة الدولية بعمل نقله نوعية في إدارة بيسها الداخلـــية والخارجـــية وتحسين جودة المعايير الصادرة عنها . وحتى تستطيع اللجـــنة الاســـتمرار فـــي هذه السياسة كان لابد من محاولة استحداث الوسائل والطـــرق التي بها يمكن تقليص الهيمنة الواضحة لعدد قليل من الأعضاء على نشـــاطها وعلـــى الممارسات والبدائل المحاسبية المقدمة في معايير اللجنة مع إدراك أن عـــدم الكفاءة في إدارة وسيطرة هذه الهيمنة قد يعرض استمراريتها كمنظمة ذات نشاط دولى تطوعى للخطر والتدخل الخارجى . وعلى ذلك فلابد من السعى الجاد إلى دراسة المنافع المرتقبة من جراء .

ويشـــير الشـــكل رقم (4/9) إلى مقدمة إعلان المعايير المحاسبية الدولية والذي يصف أهداف اللجنة ونظام و إجراءات عملها .

شكل رقم (4/9)

مقدمة إعلان معايير المحاسبة الدولية

صــدرت هذه المقدمة لبيان أهداف وإجراءات العمل في لجنة معايير المحاسبة الدولية ، ولإيضاح مجال وسلطات إعلان معايير المحاسبة الدولية ، وقد اعتمدت هذه المقدمة في نوفمبر 1982 ، على أن تنشر في يناير 1983 ولتكملة المقدمة المنشورة في يناير 1975 (المعدل في مارس 1978) . وقد نشرت هذه المقدمة المعتمدة التي وضعتها لجنة معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية .

1- وجـدت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 29 يونيو 1973 نتيجة اتفاق الهيــئات المحاســبية في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، وقد وقعت الاتفاقية ودستور العمل في نوفمبر 1982.

ويدير أعمال اللجنة مجلس مكون من ممثلين لثلاث عشرة دولة وأربع منظمات لها مصالح في التقرير المالي .

الأهداف :

2- يحدد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية دستورها وهى :

(a) صــياغة ونشــر معايير المحاسبة لذوى المصالح العامة التي يجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية والترويج لقبولها عالميا .

(b) العمــل – بصــفة عامــة – للتحســين وللتنسيق بين تنظيمات وإجراءات معايير المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية .

3- وتــتأكد العلاقــة بين لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين من خــلال الارتــباط المتبادل بينهما ، وتحدد عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية (وهى نفسها الخاصة بعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين) في الاتفاقية المعدلة للجنة في تقر باستقلالها التام لوضع وإصدار معايير المحاسبة الدولية .

4- يوافق الأعضاء على دعم وتأييد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية بنشر كل معيار محاســبي دولي في دولهم والصادرة عن مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك بأقصى جهد ممكن والقيام بالالتزامات التالية :-

(a) التأكد من أن القوائم المالية المنشورة تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي وأنها تفصح عن حقيقة هذا التمشي .
(b) إقناع الحكومات وهيئات وضع المعايير التي تقوم بنشر القوائم المالية بان تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية في كل النواحي .
(c) إقناع سلطات الرقابة على أسواق راس المال ومجتمع الأعمال والصناعة التي تنشر القوائم المالية بأن تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية من كل النواحي، وان تفصح عن حقيقة ذلك الاقتناع .
(d) التأكد من أن المراجعين مقتنعون بأن القوائم المالية تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية .
(e) التعهد بقبول ومراعاة معايير المحاسبة دوليا .

القوائم المالية المنشورة Published Financial Statements

5- يتضمن مصطلح " القوائم المالية " المستخدم في الفقرتين (2) و(4) كل من الميزانية وقائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر وقائمة التغير في المركز المالي والملاحظات والبيانات الإيضاحية التي تعرف بأنها جزء من القوائم المالية ، وعادة تعد القوائم المالية وتصبح متاحة أو تنشر مرة واحدة في السنة وهى تخضع لتقرير المراجع، وتطبق معايير المحاسبة الدولية للقوائم المالية لأي منشاة تجارية أو صناعية أو أعمال.

6- ويمكن أن تعد إدارة مثل هذه المنشآت قوائم مالية لاستخدامها الخاص بعدة طرق تناسب أغراض الاستخدام الداخلي ، ولكن إذا كانت هذه القوائم تصدر لأشخاص آخرين مثل حملة الأسهم أو المقرضين أو العاملين أو للاستخدام العام فيجب أن تتفق مع معايير المحاسبة الدولية .

7- وتقع مسئولية أعداد القوائم المالية والإفصاح الكامل على أداره تلك المنشآت ، أما مسئولية المراجع فهي تكوين رأيه والتقرير عن القوائم المالية .

معايير المحاسبة Accounting Standards

8- تحكم التنظيمات في كل دولة – بدرجة كبيرة أو قليلة – عملية إصدار القوائم المالية، وتشتمل مثل هذه التنظيمات معايير المحاسبة التي تنشرها الهيئات التنظيمية المخولة بذلك أو الهيئات المعنية في الدولة .

9- وقبل تكوين لجنة معايير المحاسبة المالية كانت هناك – في حالات متفرقة فروقا بين معايير المحاسبة المعلنة في كل دولة ، وتتولى لجنة معايير المحاسبة الدولية في ضوء المسودة الأولية للمعيار أو من خلال المعايير المنشورة فعلا لكل موضوع وضع معيار محاسبي دولي مقبول في كل العالم ، واحد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية هو التنسيق بقدر الإمكان بين معايير المحاسبة والسياسات المحاسبية في الدول المختلفة .

10- وتركـز لجنة معايير المحاسبية الدولية - عند قيامها أدعى الاقتباس من المعايير القائمة أو عـند أعـداد معيار دولي لموضوع جديد على الأساسيات، وبالتالي فهي تمنع وضع معيار محاسبي دولي كثير التعقيد بحيث لا يمكن تطبيقه بفاعليه عالميا، لذلك فان المعايير الدولية تراجع دائما بحيث لا يمكن تطبيقه بفاعلية عالميا ، لذلك فان المعايير الدولية تراجع دائما بحيث تأخذ أدعى الحسبان الموقف الحالي والحاجة إلى التجديد .

11- ولا يتجاهل المعيار المحاسبي الدولي المعلن التنظيمات المحلية ، والمشار أليها في الفقـرة 8 عالية ، التي تحكم إصدار القوائم المالية في دولة ما ، والتزام أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وتقضى المسئولية التي اضطلع بها أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية بـان يتم الإفصاح عن أي معيار دولي ينتهي أعداده ، ومتى وجدت التنظيمات المحلية اختلافا عـن المعايـير الدولـية يـتعهد الأعضاء المحليين في لجنة معايير المحاسبة الدولية باقتناع السلطات المختصة بمزايا التناسق الدولي الذي تحققه المحاسبة الدولية .

مجال المعايير The Scope of the Standards

12- وضـحت أية قيود على تطبيق أي معيار محاسبي دولي ضمن مذكرة هذا المعيار ، ولا تمـتد معايـير المحاسـبة الدولية للتطبيق على بنود غير مادية ، ويطبق معيار المحاسبة الدولي اعتبارا من التاريخ المحدد في المعيار ما لم ينص على تطبيقه بأثر رجعى .

إجراءات العمل - مسودات الإعلان والمعايير

Working Procedure –Exposure Drafts and Standard

13- تـبدأ إجـراءات العمـل باختيار لجنة التوجيه Steering Committee لموضوع للدراسـة التفصـيلية ، ونتيجة لهذا العمل توضع مسودة الإعلان عن الموضوع للعرض على المجلس ، فإذا اعتمدها ثلثي أعضاء المجلس ترسل المسودة إلى هيئات المحاسبة والحكومات و أسواق الأوراق المالية والهيئات والوكالات التنظيمية الأخرى وغيرها من الجهات المهتمة ، ويسمح بوقت كاف لهذه الجهات لإرسال تعليقاتها وملاحظاتها حول مسودة الإعلان .

14- يؤخذ رأى المجموعة الاستشارية منذ تكوينها في 1981 في الحسبان عن كل مرحلة مهمة من مراحل اتخاذ القرار .

15- ثـم بعد ذلك يفحص المجلس الملاحظات والتعليقات المستلمة حول هذه المسودة ، وتعـدل المسودة إذا استلزم الأمر ذلك فإذا وافق على المسودة المعدلة اكثر من ثلثي أعضاء المجلس فنها تصدر باعتبارها معيارا محاسبيا دوليا ويصبح ساريا من تاريخ المعيار .

16- وفى أي مرحلة من المراحل السابقة قد يقرر المجلس - بغرض الحث على مناقشه الموضـوع - أن يسـمح بوقت كاف لوجهات النظر وتعد ورقة عمل حول الموضوع ويتطلب إقرار هذه الورقة موافقة أغلبية أعضاء المجلس .

التصـــويت Voting

17- لكل دولة ولكل منظمة عضوا بالمجلس صوت واحد ، وذلك للتصويت عن الفقرات من 13 إلى 16 السابقة .

اللـــغة Language

18- تنشر كل مسودة إعلان معتمدة أو المعيار الذي تقوم بنشرة لجنة معايير المحاسبة الدولـــية باللغـــة الإنجليزية ، ويكون الأعضاء مسئولين بموجب سلطات المجلس عند أعداده ترجمة للمسودات والمعايير بحيث إذا كانت الترجمة صحيحة فهي تصدر بلغة بلدهم ، وتوضح هـــذه الـــترجمة اســـم الهيئة المحاسبية التي أعدت الترجمة ، وان هذه الترجمة هي الترجمة الصحيحة للنص المعتمد .

السلطة المتعلقة بالمعايير The Authority Attaching To the Standards

19- لا يمكـــن للجـــنة معايير المحاسبة الدولية ولا لمهنة المحاسبة أن يكون لها القوة بمفـــردها على إبرام اتفاقية دولية أو أن تطلب التمشي مع معايير المحاسبة الدولية ، ويعتمد نجاح لجنة معايير المحاسبة المالية على تأييد ودعم الجماعات المختلفة المهتمة والعاملة من خلال صلاحياتها القانونية ، وفى أغلبية دول العالم تحظى مهنة المحاسبة بأهمية واعتبار وهى ذات أهمية كبيرة لهذه المجهودات .

خـــاتـــمـــة Conclusion

20- يقتـــنع أعضـــاء لجـــنة معايير المحاسبة الدولية بان اتباع دولهم لمعايير المحاسبة الدولـــية مـــع التمشي مع الإفصاح سيؤدى على مر السنوات إلى أثار مهمة، فستتحسن جودة القوائـــم المالـــية ، وسيكون هناك مستويات متزايدة من القابلية للمقارنة، وستعم المصداقية وبالتالي الانتفاع بالقوائم المالية في العالم كله .

ومـــدرج فـــى الشكل رقم (4/10) قائمة بعدد 41 معيارا المعمول بها في وضـــعتها لجـــنة معايـــير المحاســـبة الدولية ، وقد انتشرت هذه المعايير فى الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا وغيرها من الدول التى تتبع المحاسبة الانجلوسكســـونية . وتتـــبع المعايير الدولية مبادئ العرض العادل والإفصاح الكامل .

شكل رقم (4/10)

معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي IAS1 :-	عرض القوائم المالية .
معيار المحاسبة الدولي IAS2 :-	المخزون .
معيار المحاسبة الدولي IAS3 :-	الغى وحل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 27 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 28
معيار المحاسبة الدولي IAS4 :-	محاسبة الاستهلاك .
معيار المحاسبة الدوليIAS5 :-	الغى و حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 1 .
معيار المحاسبة الدولي IAS6 :-	الغى و حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 15 .
معيار المحاسبة الدولي IAS7:-	قوائم التدفق النقدي .
معيار المحاسبة الدولي IAS8 :-	صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية .
معيار المحاسبة الدولي IAS9 :-	حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 38 .
معيار المحاسبة الدولي IAS10 :-	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية (ساري المفعول بدءا من 1 يناير2000) .
معيار المحاسبة الدولي IAS11 :-	عقود الإنشاء .
معيار المحاسبة الدولي IAS12 :-	ضرائب الدخل .
معيار المحاسبة الدولي IAS13 :-	الغى و حل محله معيار المحاسبة الدولي رقم 1 .
معيار المحاسبة الدولي IAS14 :-	التقارير عن القطاعات .
معيار المحاسبة الدولي IAS15 :-	المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار .
معيار المحاسبة الدولي IAS16 :-	الممتلكات والمباني والمعدات .
معيار المحاسبة الدولي IAS17 :-	عقود الاستئجار .
معيار المحاسبة الدولي IAS18 :-	الإيراد .
معيار المحاسبة الدولي IAS19 :-	منافع العاملين .
معيار المحاسبة الدولي IAS20 :-	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .

معيار المحاسبة الدولي IAS21 :- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية .
معيار المحاسبة الدولي IAS22 :- اندماج الأعمال .
معيار المحاسبة الدولي IAS23 :- تكاليف الاقتراض .
معيار المحاسبة الدولي IAS24 :- إفصاحات الأطراف ذات العلاقة .
معيار المحاسبة الدولي IAS25 :- محاسبة الاستثمارات .
معيار المحاسبة الدولي IAS26 :- المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد .
معيار المحاسبة الدولي IAS27 :- القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة .
معيار المحاسبة الدولي IAS28 :- المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الشقيقة .
معيار المحاسبة الدولي IAS29 :- التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع .
معيار المحاسبة الدولي IAS30 :- الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة .
معيار المحاسبة الدولي IAS31 :- التقرير المالي عن المصالح في المشروعات المشتركة .
معيار المحاسبة الدولي IAS32 :- الأدوات المالية : الإفصاح والعرض .
معيار المحاسبة الدولي IAS33 :- حصة السهم من الأرباح .
معيار المحاسبة الدولي IAS34 :- التقارير المالية المرحلية .
معيار المحاسبة الدولي IAS35 :- العمليات المتوقفة .
معيار المحاسبة الدولي IAS36 :- انخفاض قيمة الأصول .
معيار المحاسبة الدولي IAS37 :- المخصصات والالتزامات الطارئة .
معيار المحاسبة الدولي IAS38 :- الأصول غير الملموسة .
معيار المحاسبة الدولي IAS39 :- الأدوات المالية : الاعتراف والقياس .
معيار المحاسبة الدولي IAS40 :- الاستثمار العقارى .
معيار المحاسبة الدولي IAS41 :- الزراعة .

وتعمـــل اللجـــنة الان على إنهاء العمل في خلاصة المعايير مع المنظمة الدولـــية لهيـــئات الأوراق المالـــية (IOSCO) ، وترمى اللجنة إلى الاعتراف بمعاييرها عالميا من كل جهات عروض رأس المال العالمية .

وتشتمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على الهيئات التالية :-

1- مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Board

وهـــو المجلـــس الـــذي يضـــع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمنشـــآت ، وتشـــمل مسئولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعـــداد المعايير ، وتعيين لجان التوجه مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعـــداد المعايـــير ، وتعييـــن لجان التوجه Steering Committees ، و إقرار مســـودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية . ويتكون المجلس من سبع عشرة منظمة (وليس أفرادا) منها 13 هيئة محاسبية و 4 منظمات أخرى .

2- المجموعة الاستشارية Consultative Group

وتقـــدم هذه المجموعة المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول أجنده المشـــروعات وأولوياتها والقضايا الفنية ، وليس لهذه المجموعة أية مسئوليات فعلـــية عند وضع المعايير ، وتتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية .

3- المجلس الاستشاري Advisory Conical

يـــراجع هـــذا المجلس استراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلـــس لالتزاماته ، ويقوم المجلس الاستشارى أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق ممارسى مهنة المحاسبة، ومجتمع الأعمال ، ومستخدمى القوائم المالية ، وغيرهم من الأطراف المهتمة.

4- اللجنة الدائمة للترجمة Standing Interpretation Committee (SIC)

وتــتكون مــن 12 عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت وهى تتعامل على أساس زمنى – مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها لمعالجة مخــتلفة أو غــير مقــبولة ، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة .

5- جماعة العمل الاستراتيجى Strategy Working Party

تــراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلى الانتهاء من العمل الجارى ، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاســبة الدولية ، وإجراءات العمل ، وعلاقاته مع واضعى معايير المحاسبة القوميين ، ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم ، وكذلك التمويل .

إعداد معايير المحاسبة الدولية

Development of International Accounting Standards

تتــبع لجنة معايير المحاسبة المالية إجراءات مناسبة في وضع المعايير ، ويمكن للمنظمات المهتمة أن تعبر عن رأيها عند نقاط عديدة أثناء عملية وضع المعايــير ، ويلخــص الشــكل (4/11) إجراءات إصدار معايير اللجنة ، كما يوضــح ذلك الشكل أن عملية إصدار المعيار تبدأ بدراسة تفصيلية للموضوع مــن لجــنة التوجيه حيث تصدر لجنة التوجيه مذكرة مبادئ Statement of Principles وبعد اعتمادها من مجلس اللجنة يتم إعداد مسودة الإعلان (ED)، وبعــد اســتلام لجنة معايير المحاسبة الدولية للملاحظات والمقترحات تراجع مســودة الإعــلان ، وإذا اقر ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل المسودة المعدلة ، فأنها تصدر كمعيار محاسبى دولى .

شكل رقم (4/11)

إجراءات إصدار معيار من لجنة معايير المحاسبة الدولية

قرار الأجندة :

- لجنة التوجيه المعينة من المجلس .

حدود المسألة :

- تحديد نطاق المشروع .
- تعدها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس .

مسودة قائمة المبادئ :

- تضعها لجنة التوجيه لتلقى التعليقات والملاحظات .

مسودة الإعلان :

- تعدها لجنة التوجيه .
- يعتمدها المجلس (بأغلبية ثلثى الأصوات) .
- تنشر لتلقى التعليقات والملاحظات .
- بالنسبة لبعض المشروعات ، وقد يتقدم المجلس مباشرة إلى مسودة الإعلان دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ .
- وأحيانا وفى حالة عمل تغيرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على مسودة الإعلان ، ينشر مسودة إعلان معدلة لتلقى التعليقات والملاحظات قبل إصدار المعيار المحاسبى الدولى .

المعيار المحاسبى الدولى النهائى :

- يعتمد من المجلس (بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات) .

جوهر المعايير الدولية واتفاقية المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية

IASC'S Core Standards and IOSCO Agreement

تناضل لجنة معايير المحاسبة الدولية لتطوير معاييرها بحيث تكون مقبولة من الجهات المنظمة للأوراق المالية حول العالم ، وكجزء من هذه المجهودات تتبنى خطة عمل لوضع مجموعة من المعايير الشاملة عالمية الجودة ، وفى يوليو 1995 ذكرت اللجنة الفنية التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية الآتي :

وضعت لجنة معايير المحاسبة الدولية خطة عمل التي وافقت عليها اللجنة الفنية ، وفى حالة الانتهاء بنجاح ستشمل معايير المحاسبة الدولية على مجموعة مفصلة وشاملة من المعايير التي تقبلها اللجنة الفنية ، وفى حالة الانتهاء بنجاح ستشتمل معايير المحاسبة الدولية على مجموعة مفصلة وشاملة من المعايير التي تقبلها اللجنة الفنية للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، وتؤيد استخدام معايير المحاسبة الدولية عبر الحدود لأغراض زيادة رأس المال وللتسجيل في أسواق رأس المال في العالم ، وقد أيدت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية المعيار الدولى رقم 7 فعلا والخاص بقوائم التدفقات النقدية . كما وافقت المنظمة الدولية على أن 14 من المعايير الدولية – القائمة لا تحتاج إلى تعديلات إضافية يفيد بان جوهر المعايير الأخرى قد انتهت بنجاح .

الاعتراف والدعم للجنة معايير المحاسبة الدولية

Recognition and Support for the IASC

تعتـــبر معايــير المحاسبة الدولية مقبولة الآن قبولا واسعا ، وعلى سبيل المثال فهي :

1) مستخدمة في كثير من الدول كأساس لمتطلبات المحاسبة الوطنية .

2) مستخدمة كمقياس دولى في العديد من الدول الصناعية المهمة وفى الدول ذات الأسواق الواعدة في تقوم بتطوير معاييرها .

3) مقــبولة مـــن العديــد مـــن البور صات ومن الهيئات الرسمية في تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بأعداد قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

4) معــترف بهـــا مـــن المفوضية الأوربية (EC) وغيرها من الهيئات فوق الدولـــية . وقد أجاز الاتحاد الاوربى في عام 1995 معايير المحاسبة الدولية بقولـــه : بدلا من تعديل التوجيهات القائمة ، فمن المقترح تحسين الموقف المـــالى باشـــتراك الاتحـــاد الاوربى في المجهودات التي تقوم بها لجنة معايير المحاســـبة الدولية والمنظمـــة العالمية لهيئـــات الأوراق الماليـــة (IOSCO) في سبيل تحقيق تناسق دولى اكثر في معايير المحاسبة .

ويعـــرض الشـــكل (4/12) الوضـــع الحالى لمعايير المحاسبة الدولية في استطلاع للجنة معايير المحاسبة الدولية فـــي (67) دولة فـــي عام 1996 أن (56) دولـــة من(67) أما تستخدم معايير المحاسبة الدولية كمعايير قومية ، أو أن معاييرها القومية مبنية على أساس معايير المحاسبة الدولية . بالإضافة إلى أن العديد من البورصات تقبل معايير المحاسبة الدولية . بما في ذلك بورصات

لـــندن ، وفـــرانكفورت ، وزيورخ ، ولكسمبورج ، وتايلاند ، وهونج كونج ، وامستردام ، وروما .

شكل رقم (4/12)

الوضع الحالى لمعايير المحاسبة الدولية في (67) دولة

أظهـــر التحلـــيل المبدئـــي الذي قام به جهاز لجنة معايير المحاسبة الدولية التجاوب مع الاستطلاع الذي أجرته في عام 1996، أن 56 دولة من بين 67 أما أن تنظر إلى المعايير الدولية على أنها معاييرها القومية أو تقوم بإعداد معاييرها علـــى أســـاس المعايير الدولية ، واشتملت بعض المعايير الوطنية على معاييرها الوطنية مع ما يقابلها من المعايير الدولية ، وفى 11 دولة فقط من بين 67 دولة واعـــدت معاييرها القومية بدون الرجوع للمعايير الدولية ، وحتى في هذه الدول تتشـــابه العديد من معاييرها مع معايير المحاسبة الدولية ، وقد أسفر الاستطلاع عن أن المعايير الدولة مقبولة من العديد من البورصات بما في ذلك بورصة لندن، وفـــرانكفورت ، وزيورخ ، ولكسمبورج ، وتايلاند ،وهونج كونج ، وأمستردام ، وروما ، ويجرى الآن جدوله نتائج اكثر تفصيلا ، وتنوى اللجنة تقرير عن ذلك ، والاتى النتائج الأولية :

(a) دول تستخدم معايير المحاسبة الدولية كمعايير وطنية :

هي: كرواتيا، قبرص، الكويت، لاتفيا، مالطة، عمان، باكستان، ترينداد وتوباجو.

(b) البعض مثل (a) ولكن معاييرها تغطى موضوعات لا تغطيها المعايير الدولية:

دولتان هما ماليزيا ، وغينيا الجديدة .

(c) دول تستخدم المعايير الدولية كمعايير قوية ولكنها في بعض الأحيان قد تعدل لتناسب ظروفها المحلية :

14 دولـــة هي: ألبانيا ، بنجلاديش ، باربادوس ، كولومبيا ، جاميكا ، الأردن، كينيا ، بولندا ، السودان ، سويسرا ، تايلاند ، اوراجوى ، زامبيا ، زيمبابوي.

(d) دول أعدت معاييرها منفصلة عن المعايير الدولية، ولكنها قائمة على أسس مشابهة لأسس المعايير الدولية ، وتغطي المعايير الوطنية بيانات إضافية فقط:

5 دول هي : إيران ، الصين ، الفلبين ، سلوفانيا ، تونس .

(e) دول أعدت معاييرها منفصلة عن المعايير الدولية على أسس مشابهة للمعايير الدولية في اغلب الحالات ، ومع ذلك فبعض معاييرها تعطى اختيارات اكثر أو اقل من المعايير الدولية ، ولا توجد إشارة للمعايير الدولية في المعايير الوطنية :

17 دولة هي: البرازيل ، وجمهورية تشيك ، وفرنسا والهند ، وايرلندا ، وليتوانيا، وموريشيوس ، والمكسيك ، وناميبيا ، وهولندا ، والنرويج ، والبرتغال ، وسنغافورة ، وجمهورية السلوفاك ، وجنوب أفريقيا ، وسويسرا ، تركيا .

(f) دول مثل (e) ولكن كل معيار يحتوى على نص يقارن بين المعايير الوطنية بالدولية :

7 دول هي : استراليا ، والدانمارك ، وهونج كونج ، وإيطاليا ، ونيوزيلندا ، والسويد ، ويوغسلافيا.

(g) دول أعدت معاييرها الوطنية منفصلة :

11 دولة هي : استراليا ، وبلجيكا ، وكندا ، وفنلندا ، وألمانيا ، واليابان ، وكوريا ، ولكسمبورج ، وأسبانيا ، والمملكة المتحدة ، والولايات المتحدة .

(h) دولة ليس لها معايير وطنية :

دولة واحدة هي : رومانيا .

(i) دول ليس لها معايير وطنية ولا تستخدم المعايير الدولية بشكل رسمي :

دولتان هما : بوتسوانا ، وليسوتو .

وقــد تحولت العديد من الشركات الأوربية (باير – هو كست – رو نس- ASEA) إلى معايير المحاسبة الدولية تجاوبا مع طلبات المستثمرين والمحللين بمـا يعزز الإفصاح ويحسن من جودة التقرير المالى ، وعلى سبيل المثال ذكر رئـيس شـركة بايـر أن استخدام المعايير الدولية سوف يعطى حملة أسهمنا والمقرضـين والجمهـور عمومـا معلومات شاملة ، كما يحسن من المقارنة الدولية بأرقامنا .

وتشـير المـئات مـن الشركات الان إلى استخدامها للمعايير الدولية في تقاريرها السنوية و أعداد هذه الشركات في تزايد مستمر ، ويبين الشكل رقـم (13 /4) بعـدد 414 شـركة مسـجلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية في فـبراير ، 1998 في حين سجلت 222 شركة في فبراير 1995 ، 12 شركة في 1991 .

ويبيـن الشكل رقم (13 /4) أن الشركات السويسرية هي اكبر مجموعة وطنـية تستخدم المعايير الدولية ، فربما تعتقد الشركات السويسرية أن القوائم المالـية المبنية على المعايير الدولية سوف يعطيها المصداقية (و بالتالى تكلفة راس المـال اقـل) أكـثر من القوائم المالية المبنية على متطلبات المحاسبة السويسـرية (وهـذا الـتحول فى الشركات السويسرية لا يبدو مستغربا حيث تتميز المحاسبة السويسرية بالمستوى المنخفض للإفصاح ، ودرجة عظيمة من المرونة المحاسبية) .

الشكل (4/13)

الشركات التي تشير إلى استخدامها لمعايير المحاسبة الدولية

الدولة	عدد الشركات
كندا	34
الصين	7
قبرص	8
جمهورية التشيك	9
فنلندا	11
فرنسا	32
ألمانيا	12
هونج كونج	9
المجر	6
إيطاليا	11
اليابان	7
الكويت	49
لكسمبورج	5
بولندا	5
جنوب أفريقيا	14
السويد	22
سويسرا	68
تركيا	14
الإمارات العربية المتحدة	9
زيمبابوي	9
دول أخرى	73
المجموع	414

وتـــناقش العديد من الشركات الكندية معايير المحاسبة الدولية في تقاريرها الســـنوية ، وذلـــك لان رئيس بورصة تورنتو حث الشركات المسجلة في هذه البورصـــة علـــى الـــتقرير باستخدام المعايير الدولية ، والعديد من الشركات تســـتخدم معايير المحاسبة الدولية تعمل في دول تعتمد المعايير الدولية كمعايير وطنـــية (الكويـــت ، وقـــبرص) أو أعدت معايير مبنية على المعايير الدولية (هونج كونج ، وجنوب أفريقيا ، وإيطاليا) .

هيئة تداول الأوراق المالية والبورصات الأمريكية مع المعايير الدولية

U.S. Securities and Exchange Commission Response to IAS

لا تعتـــبر معايير المحاسبة الدولية أساسا مقبولا لإعداد القوائم المالية عن عـــن طـــريق هيـــئة تـــداول الأوراق المالـــية (SEC) للشركات المسجلة في البورصـــات الأمريكـــية ، ومـــا تزال هيئة تداول الأوراق المالية تحت ضغط مـــتزايد بحيـــث تجعـــل أسواق رأس المال الأمريكية اكثر قبولا من مصدري الأوراق المالـــية غـــير الأمريكيين ، ولا يمكن التنبؤ عما إذا كانت هذه اللجنة ســـتقبل القوائـــم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية المقدمة من المسجلين غير الأمريكييـــن ، ولا يمكـــن التنبؤ عما إذا كانت هذه اللجنة ستقبل القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المقدمة من المسجلين غير الأمريكيين ، وقد عبرت اللجنة فـــي 1996 عن دعمها لأهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية في أيجاد معايير محاســـبية لأعـــداد القوائـــم المالية التي تستخدم في العروض والعطاءات عبر الحـــدود ، ومـــع ذلـــك فقد ذكرت هيئة تداول الأوراق المالية أن هناك ثلاثة شـــروط يجـــب توفرها حتى يمكنها أن تقبل المعايير الدولية ، وبهذه الشروط تكون هيئة تداول الأوراق المالية قد منحت نفسها مرونة كبيرة من حيث مدى إمكانها قبول المعايير الدولية من المسجلين الأجانب تلك الشروط هي :

1- يجـــب أن تشـــتمل المعايير على مجموعة من البيانات الرسمية التي تكون أسس محاسبية شاملة ومقبولة قبولا عاما .

2- يجـــب أن تكـــون المعايـــير ذات جودة عالية ، ويجب أن تؤدى إلى قابلية المقارنة والشفافية ويجب أن تقوم بالإفصاح الكامل .

3- يجب أن يترجم ويستخدم المعيار بصرامة .

مقارنة بين المعايير الدولية وغيرها من هيئات مبادئ المحاسبة

Comparison between IAS and other Comprehensive Bodies of Accounting Principles

هناك العديد من التحاليل التي قارنت بين معايير المحاسبة المالية وغيرها مـــن هيـــئات مبادئ المحاسبة ، وهناك العديد من الدوافع لهذه التحاليل ، حيث يهتم المنظمون وواضعو معايير المحاسبة في العديد من الدول بأن تتفق مبادئ المحاســبة الوطنية مع المعايير الدولية بدرجة كبيرة ، وكذلك يهتم بمدى حاجة المـــبادئ الوطنية إلى المراجعة بحيث تتفق مع المعايير الدولية ، وعلى سبيل المـــثال فقد نشرت الطبعة الدولية من دورية المحاسبة **Accountancy** مؤخرا بحـــثا يقـــارن المعايير الدولية بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما **GAAP** لكـــل مـــن استراليا والمملكة المتحدة وجنوب أفريقيا . وإضافة إلى ذلك قامت اللجنة الأوروبية مؤخرا بتحليل درجة الاتفاق بين المعايير الدولية والتوجيهات المحاســبية الأوربـــية ، ويعتـــبر هذا العدد الكبير من التحاليل دليلا قويا على أهمية المعايير الدولية في العديد من الدول .

وقـــد نشر مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** دراسة لمقارنة تفصيلية بين معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما **GAAP** في أمـــريكا ، وذلـــك عام 1996 ، وهذه الدراسة هي جزء من توصيات **FASB**

بالـــترويج لـــتطوير وقـــبول المعايـــير المحاسبية المتقدمة ، وقد صممت هذه الدراســـة لـــتكون أداة مفـــيدة للمســـتثمرين والمحلليـــن الماليين وغيرهما من مســـتخدمى القوائم المالية عن مقارنة المنشآت التي تستخدم المبادئ المحاسبية المقـــبولة قـــبولا عامـــا فـــي الولايات المتحدة بالمنشآت التي تستخدم معايير المحاســـبة الدولية ، كما ترمى FASB إلى إيجاد أساس للمعلومات للتأكيد على قبول المعايير الدولية لأغراض تسجيل الأوراق المالية في الولايات المتحدة .

وقـــد بنيت تحاليل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB على ستة أنواع مـــن مبادئ محاسبية من حيث اوجه التشابه أو الاختلاف ، وعلى سبيل المثال يجب أن يستخدم كل من المعايير الدولية والمعايير الأمريكية منهجا واحدا وان تقدم نفس الإرشادات ، أو أنها تستخدم مناهج مختلفة ، أو أن موضوع ارتباط معايير المحاسبة الدولية ، وما يقابلها من المعايير الأمريكية يناقش موضوعات غـــير واردة فـــي الأخـــر ، ولكـــن اكثر أنواع الفروق هو عندما تستخدم كل المعايير نفس المنهج ، ومع ذلك تعطى توجيهات مختلفة وتشير دراسة FASB أن معايـــير المحاســـبة تعطـــى توجـــيهات اقـــل تفصيلا من مبادئ المحاسبة الأمريكـــية ، وقـــد لاقت دراسة FASB جدالا حارا ، حيث يرى الكثيرون أن لجـــنة معايـــير المحاسبة المالية قد زادت من التأكيد على الفروق بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية .

وعلـــى العكـــس من النتائج التي وصلت إليها دراسة FASB فقد اشارت أدبـــيات المحاسبة إلى أن الشركات التي تطبق المعايير الدولية تستخدم مقاييس محاســـبية تتمشـــى مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما في أمريكا ، ومع اخـــتلاف كلا المعايير تبين أن استخدام المعايير الدولية لا تحل مشكلة مناسبة

البيانات ، وقد وجد هاريس انه من الضرورى إجراء تسويات اقتناء التوابع ، وإعادة تقييم الأصول ، وضرائب الدخل ، ومزايا التقاعد .

الاتحاد الاوربى European Union (EU)

أوجدت اتفاقية روما الاتحاد الاوربى عام 1957 بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء ، وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية ، والتى ليس لها سلطة تحتم تطبيق معاييرها المحاسبية فان المفوضية الأوربية European Commission (EC) وهى الهيئة الحاكمة للاتحاد الاوربى لها كامل القوة الملزمة للدول الأعضاء لاتباع توجهاتها الخاصة بالمحاسبة .

وقد باشرت المفوضية الأوربية برنامجها الرئيسى للتنسيق بين قوانين الشركات فورا بعد تكوينها ، وتغطى توجيهات الاتحاد الاوربى الأن كافة نواحى قانون الشركات ، والعديد منها لها علاقة مباشرة بالمحاسبة ، ومن أهم أعمالها : التوجيه الرابع والسابع والثامن التى تعتبر من الناحية التاريخية والفعلية الأكثر أهمية .

التوجيه الرابع Forth Directive

صدر التوجيه الرابع الاتحاد الاوربى في عام 1978 ، ويشتمل على مجموعة واسعة وتفصيلية لإطار القواعد المحاسبية في الاتحاد الاوربى ، ويجب على كل من الشركات العامة والخاصة أن تطبقها .

وتشمل متطلبات التوجيه الرابع على الأتي :

1- قواعد شكل الميزانية (المواد 10،9) وحساب الأرباح والخسائر المواد من (23-26) وهـي تعكس التقاليد الفرنسية والألمانية وتصف القواعد التفصيلية لهذه الأشكال . ومع ذلك فهى تحتوى على اختيارات لمواجهات الاحتياجات المختلفة للتنظيمات والممارسات الوطنية .

2- متطلبات الإفصاح (المادة 43) وتمثل متوسط الممارسات القائمة لدول الاتحاد الاوربى مع وجود اختيارات في حالة ظهور تعارض مهم .

3- قواعد التقييم (المواد من31 إلى 42) وهى مبنية على التكلفة التاريخية ولكنها تسمح بقواعد بديلة تسمح بالقيمة الجارية ، وقد كان واضعى المعايير في المملكة المتحدة وايرلندا وهولندا يشجعون بشدة اتباع المحاسبة بالقيمة الجارية عند وضع هذا التوجيه .

4- تغليب اعتبارات الصورة الحقيقية والعادلة (المادة 2) من خلال اشتراطات معينة في حالة تواجد الظروف التي تتطلب ذلك ، وهذه الظروف استثنائية . ويمكن أن تحددها الدول الأعضاء في صلب أنظمتهم المحاسبية .

وتتطلب تلك الاعتبارات الحاكمة - وهى أن تعطى الشركات الصورة الحقيقية العادلة - الإفصاح من خلال الملاحظات المرفقة كما تفصح عن القوائم المالية نفسها ، وبالتالى يمكن للشركات أن تفصح من خلال الملاحظات المرفقة كما تفصح عن القوائم المالية نفسها ، وبالتالى يمكن للشركات أن تفصح اكثر من المتطلبات وهى :

- وصف للسياسات المالية الرئيسية .
- قائمة بالتوابع التي تمتلك الشركة 20% أو اكثر من أسهمها .

- تفاصـيل التغـيرات فـي حقوق حملة الأسهم وعدد الأسهم لكل نوع من الأسـهم القائمة فعلا (يلاحظ أن قائمة التغيرات في حقوق حملة الأسهم غير مطلوبة).
- تفاصيل الديون طويلة الأجل والمضمونة .
- تفاصـيل الالـتزامات المالـية والعارضـة وتشتمل على إفصاح مستقل الالتزامات عن المعاشات .
- معلومـات قطاعية بما في ذلك المبيعات بحسب نوعها وبحسب توزيعها الجغـرافى (يمكن للشركة أن تلغى هذه المعلومات إذا كانت هناك أعذار مهمة بالنسبة لأنشطتها) .
- متوسـط عـدد العاملين وأجمالي تكلفة الأفراد على سبيل المثال الأجور والتأمينات الاجتماعية .
- تعويضات ومكافآت المديرين وقروضهم .
- الفـروق بيـن ضـرائب الدخل المستحقة والمبلغ المحمل على العمليات ودرجة تأثر نتائج العمليات بحوافز ضرائب الدخل .
- ويجب أن تعد عناصر القوائم المالية وفقا لمبادئ محاسبية معينة وأساسية بما في ذلك مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ المنشأة المستمرة ، ومبدأ الحيطة والحـذر، والمحاسـبة على أساس الاستحقاق ومبدأ الاتساق ، ويتطلب التوجيه أيضا الممارسات الخاصة وبدائلها التالية :

الأراضي والمبانى والمعدات

يجب أن تستهلك الأصول الثابتة ذات العمر الإنتاجي الاقتصادي والمحدد وفق أسلوب منهجى وتحمل سنويا على العمليات ، وإذا كانت دولة عضوا في الاتحـاد تسـمح بأية حوافز ضريبية ، والتى تؤدى إلى تحميل الدخل بإهلاك

زائـــد لأي فـــترة فيجـــب على الشركات الإفصاح عن طبيعته والمبلغ المحمل للدخل .

الاستثمارات في التوابع

يجـــب تقييم حصة الشركة في الشركات التابعة بالتكلفة ، ومع ذلك يمكن أن تسمح الدول الأعضاء باستخدام طريقة حقوق الملكية على أن يتم الإفصاح الكـــامل عـــن التغـــيرات في حساب الاستثمارات في التوابع ، ويجب بيان أى دخل غير محقق نتيجة استخدام طريقة حقوق الملكية وذلك ضمن الأرباح غير الموزعة في حقوق الملكية .

الأصول غير الملموسة

يجـــب اســـتنفاد المبالغ المرسملة مثل الشهرة ومصروفات التأسيس ، وبدأ العمـــل وتكلفة البحوث والتطوير على فترات لا تزيد عن 5 سنوات ، ويمكن للـــدول الأعضـــاء التصـــريح بفـــترة أطول لاستنفاذ تكلفة البحوث والتطوير والشهرة على ألا تزيد الفترة عن العمر الإنتاجي الاقتصادي للأصل .

المخـــــزون

يجـــب أن يقـــيم المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل ، وقد تسمح الـــدول الأعضاء بالتكلفة الفعلية ، أو الوارد أولا يصرف أولا أو الوارد أخيرا يصـــرف أولا أو المتوســـط المرجح أو ما شابه ذلك من طرق التكلفة ، أو قد تسمح بأكثر من طريقة من هذه الطرق ، ويجب أن تظهر أية فروق بين تكلفة الإحـــلال والقـــيمة المذكـــورة في تاريخ الميزانية ، كما يمكن أن يحدث ذلك باستخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا .

الأصول المتداولة

يجـــب أن يقوم كل بند على أساس التكلفة (سعر الشراء أو تكلفة الإنتاج) أوالسوق أيهما اقل .

الخصـــوم

يجب اخذ الالتزامات الممكن تحديدها والخسائر المحتملة في الاعتبار حتى ولو كانت ستحدث بعد انتهاء السنة .

القروض طويلة الأجل

إذا كـــان الديـــن بخصـــم إصدار يتطلب الأمر استنفاد هذا الخصم بمبالغ معقولـــة ، ويجب التخلص من كل قيمة هذا الخصم في فترة لا تزيد عن فترة سدد الدين.

مصروفات التنظيم

بالـــرغم مـــن أنهـــا تخضع لنفس قواعد الاستنفاد مثل باقى الأصول غير الملموســـة ألا أنهـــا تقـــع ضمن قيود قواعد التوزيعات ، ولا يسمح بدفع أية توزيعـــات ألا إذا كانـــت المكاسب غير المقيدة تساوى على الأقل مصروفات التنظيم غير المستنفذة .

المحاسبة عن التضخم

تجدر الإشارة إلى ، أما أن تسمح الدول الأعضاء للشركات أو تطلب منها أن تعـــرض قوائـــم مالـــية بشكل أساسي في شكل ملاحق مع تسويتها بمقدار التضخم ، ويجب أن يحدد قانون الدولة العضو تفصيلا الطرق التي يجب على الشـــركات اتباعها للوصول إلى أرقام التقرير ، ويضع التوجيه قائمة بالأسس التالية الممكن استخدامها في التحاسب .

1- إعــادة تقيــيم الأصول الثابتة الملموسة (الأراضي والمبانى والمعدات) والأصول الثابتة المالية مثل الاستثمارات والقروض .

2- تكلفة الإحلال للمبانى والمعدات والمخزون .

3- تقييم جميع بنود القائمة المالية بطريقة تسمح بالاعتراف بآثار التضخم .

وتســمح خــيارات التنفيذ للدول الأعضاء استخدام طرق مختلفة ، وعلى ســبيل المثال تسمح المادة الثانية (فقرة 5) للدول الأعضاء بتحديد الظروف الاســتثنائية فــي قد تتطلب الخروج عن أية من نصوص التوجيه الرابع حتى يمكــن إعطاء نظرة حقيقية وعادلة ، ولم تستخدم أية دولة عضوا في الاتحاد هــذا الخــيار . ومــن ناحية أخرى تسمح المادة 47 فقرة 2 (a) و(b) للدول الأعضــاء خــيار الســماح بإعداد ونشر ميزانية موجزة ويرفق بها مذكرات مختصــرة ، وقــد استخدمت كل الدول الأعضاء في المفوضية الأوربية هذا الخــيار كلــيا أو جزئــيا ، وتسمح الفقرة 45 بخيار حذف الإفصاح القطاعى للمبــيعات ســواء بحسب المنتج أو بحسب الموقع الجغرافى ، وتصرح الدول الأعضــاء بهــذا الحذف ، وبالتالى يتضح أن موقف تنفيذ الدول الأعضاء لكل توجيه كان حاسما ، وقد أعطى الاهتمام الكافى بأكثر مما يتطلبه التوجيه نفسه.

التوجيه السابع Seventh Directive

هــو توجيه محاسبى مهم يتناول قضية القوائم المالية الموحدة ، وقد صدر التوجــيه السابع في 13 يونيو 1983 وذلك بعد وضع مشروعة 1967 ، وقد ثــار العديد من الجدل حول التوجيه السابع ، وذلك لان موضوع القوائم المالية الموحــدة في الاتحاد الاوربى كانت وقت اعتماده يعتبر استثناء وليس قاعدة ، ونظــرا لحداثــة العهــد باتحــاد الشركات كمتطلب قانونى فقد أعطيت للدول

الأعضاء حرية تصرف واسعة الكثير من الخيارات فيما يتعلق بتطبيق التوجيه السابع ضمن قانون الشركات لكل منها ، ويتطلب تطبيق التوجيه السابع أساسا على كل الشركات سواء كانت الشركة الأم أو الشركة التابعة تأخذ شكل شركة ذات مسـئولية محدودة ، وبغض النظر عن مكان تسجيل مكاتبها ، ويحدد مبدأ القـوة القانونـية لرقابة التزامات الاتحاد ، وتعتبر هذه الرقابة قائمة إذا كانت للشركة الأم واحد أو اكثر من الظروف التالية :

1- أغلبية حقوق التصويت .

2- حق تعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة .

3- الحـق فـي ممارسة السيطرة والتأثير على التزامات محددة بموجب عقود تحكم وسيطرة .

4- السيطرة على غالبية حقوق التصويت نتيجة للاتفاق مع باقى حملة الأسهم.

وتوسـع هـذه الظـروف من مجال الاتحاد وفقا للتوجيه السابع اكثر من المجال التقليدى المماثل في طرق الاتحاد البريطانية الأمريكية .

وتحـدد المـادة 13 من التوجيه السابع الظروف التي تسمح بالإعفاء من الـتزامات اتحاد الشركات التي تفرضها الاتحاد الاوربى ، وبشكل خاص فيما يلى أساس التطبيق أو الإعفاء من التطبيق على النحو التالى :

1- أن يكـون المشـروع غير ذات أهمية من وجهة النظرة الحقيقية والعادلة للتقرير المالى بحيث تكون المبالغ المذكورة غير هامة .

2- وجود قيود قاسية طويلة الأجل ، مثل حالة التوابع الأجنبية الخاضعة لقيود شديدة على النقد .

3- زيــادة المصروفات أو التأخير الكبير غير الممكن تفاديه في إعداد القوائم المالية الموحدة التي يستلزمها التوجيه المذكور .

4- أن تكــون اســهم الشركات قد حصلت عليها الشركة بغرضِ إعادة بيعها أساسا ، اى أن علاقة الرقابة والسيطرة في هذه الحالة علاقة مؤقتة .

وعــلاوة على ذلك تسمح المادة 14 من التوجيه السابع بالإعفاء من إعداد القوائم الموحدة في حالة إمكان إثبات عدم تشابه الأنشطة ، حيث أن لفظ عدم التشــابه يمكن ترجمته بأوجه كثيرة من دولة عضو لدولة عضو أخرى ، لذلك يســمح المعــيار الســابع بإمكانــية الإعفــاء بإقرار اختلاف وتنوع منتجات المجموعة من السلع أو الخدمات .

التــوجيه الثامن Eighth Directive

يتــناول التوجــيه الثامن الصادر في 10 أبريل 1984 عدة اوجه خاصة بتأهــيل المهنييــن المصرح لهم بالقيام قانونا بالمراجعة ، ويضع هذا التوجيه أساســا الحــد الأدنى لمؤهلات المراجعين ، ولا يتناول هذا التوجيه الأعتراف المتــبادل بين دول الاتحاد الاوربى ، كذلك لا يتناول موضوع حرية ممارسة المهــنة فــي دول الاتحاد الاوربى ، ومع ذلك تذكر المادة (11) من التوجيه الثامــن انه يمكن أن تعتمد الدول الأعضاء المهنيين الذين حصلوا على كل أو جــزء مــن مؤهلاتهم من دولة أوربية أخرى وبشرط أن تعتبر هذه المؤهلات معادلة ، وان يثبت المهنى انه على دراية كافية بالقوانين المحلية .

ويجــب أن يتم التدريب تحت إشراف مراجع معتمد ، واستقلال المراجع أمــر مطلــوب حيــث يتيح التوجيه الثامن لدول الاتحاد الاوربى على تحديد

ظروف هذا الاستقلال ، لذلك فما زالت متطلبات الاستقلال المهنى للمراجعين تختلف كثيرا فيما بين الدول الأعضاء في الاتحاد الاوربى .

هل نجحت مجهودات الاتحاد الاوربى للتنسيق ؟

Have Eu Harmonization Efforts Been Successful?

ثـــار الجـــدل حـــول مدى نجاح مجهودات الاتحاد الاوربى ، وقد وصف رئيس معايير معلومات المحاسبة المالية في المفوضية الأوربية بعض المشاكل كالأتي :

" مـــن المســـلم به أن القابلية للمقارنة التي أوجدتها عملية التنسيق كانت بعـــيدة عن الكمال ، وبداية : فقد احتوت توجيهات المحاسبة على الحد الأدنى مـــن القواعد الأولية ، والتى لا تتعامل مع القضايا المحاسبية المهمة ، وثانيا : لا تـــترجم نصـــوص هذه التوجيهات بنفس المعنى عند الدول الأعضاء ، وقد تعاملت " لجنة الاتصال Contact Committee " مع بعض الأسئلة والاستفهامات المـــتعلقة بـــترجمة التوجـــيهات ، وباقى الأسئلة مازالت مطروحة على مائدة البحـــث، وكـــان مـــن الصعب الوصول إلى اتفاق على هذه الأسئلة لان نص التوجـــيهات يترك مجالا واسعا للترجمة ولم تكن الدول الأعضاء معدة للاتفاق حـــول الترجمة ، ولقد كانت صياغة بعض نصوص التوجيهات المحاسبية هي الســـبب المهم الذي أدى إلى أن ترسل المفوضية هذه الأسئلة إلى محكمة العدل الأوربية European Court of Justice للوصول إلى القواعد النهائية .

الاتجاه الجديد للاتحاد الاوربى The Eu's new Approach

فـــي نوفمبر 1995 اتبع الاتحاد الاوربى اتجاها جديدا للتنسيق المحاسبى ويشار أليه بالاستراتيجية المحاسبة الجديدة New Accounting Strategy، فقد

أعلنــت المفوضــية أن الاتحاد يحتاج إلى التحرك الحقيقى حتى يمكن إعطاء إشارة واضحة للشركات التي ترغب التسجيل في الولايات المتحدة وغيرها من أسواق المال العالمية أن تظل في إطار المحاسبة للاتحاد الاوربى .

وقــد أكدت المفوضية الأوربية أن الاتحاد يحتاج لتقوية مركزه بالاتصال بعملــية وضع معايير المحاسبة الدولية التى تقدم أكفأ وأسرع حل للمشاكل التي تعمل على المستوى الدولى .

وكجــزء مــن الاستراتيجية المحاسبية الجديدة التي اتبعتها المفوضية عام 1995 قامــت لجــنة الاتصــال بتحلــيل درجة اتفاق معايير المحاسبة الدولية والتوجــيهات المحاســبية الأوربية ، بهدف الوصول إلى أساس يمكن كل دولة عضــو أن تقــرر باستخدام المعايير الدولية ومدى هذا الاستخدام عندما تريد ذلــك، وكانــت النــتائج النهائــية لهــذه الدراسة هو أن قواعد حسابات اتحاد الشــركات فــي التوجيهات تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية إلا في حالتين بســيطتين ، وهــذا التحليل خطوة تتمشى مع معايير المحاسبة الدولية ، وهذا التحليل خطوة تسمح بأن تطبق المعايير الدولية للشركات الأوربية التي ترغب فــي التســجيل دوليا ، وإذا كانت مجموعة جوهر المعايير الدولية تتمشى مع القواعــد الأوربــية فقــد يســمح ذلك للشركات التي ترغب في التسجيل في البورصات خارج الاتحاد الاوربى بأن تعد مجموعة واحدة من الحسابات بدلا من اثنين أو اكثر .

المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية

International Organization of Securities Commissions (IOSCO)

نمـــت المنظمة العالمية للجان الأوراق المالية التي أنشئت في عام 1983 نمـــوا سريعا ، وهى تتكون الآن من منظمى الأوراق المالية في اكثر من 80 دولة ، و أهداف المنظمة هو تحقيق اتفاق دولى حول تبادل المعلومات ووضع معايـــير مناسبة لحماية المستثمرين وتوفير مساعدات متبادلة وتوفير الأشراف والـــرقابة على الالتزام بالتطبيق ، وقد واجهت العديد من مجموعات العمل في المنظمة العديد من الموضوعات المتعلقة بأسواق الأوراق المالية .

وقد ركزت مجموعة العمل الأولى على الإفصاح والمحاسبة في المنشآت متعددة الجنسية ، وهدفه الرئيسى هو تسهيل عملية زيادة راس المال لمصدرى الأوراق المالية بأحسن الطرق وأكفأها في أسواق راس المال التي يوجد عليها طلـــب من المستثمرين ، وقد تمت دراسة مجموعة العمل عام 1989 وقدمت توصيات لتسهيل فرص الحصول على عروض رأس المال المتعددة الجنسية ، حيـــث أوصـــى التقرير " ... يشجع المنظمون في حالة وجود تفويض رسمى بتحقـــيق أهـــداف حماية المستثمرين على تسهيل استخدام مستند إفصاح واحد سواء عن طريق التنسيق بين المعايير أو بتبادل الامتيازات أو غيرهما "

وقـــد أنشأت المنظمة مؤخرا معايير للإفصاح الدولية لاستكمال مجهوداتها في مجال المعايير المحاسبية ، ويعتبر عمل المنظمة جزءا من حركة " تنسيق الإفصـــاح " وهـــذه الحركة حدث من الاندفاع نحو معايير المحاسبة الدولية ، ولكـــنها لاقت اهتماما متزايدا من منظمى الأوراق المالية وبورصات الأوراق المالية .

وفـــى أغســـطس 1997 نشـــرت مجموعة العمل الأولى للمنظمة المستند الاستشـــارى **Consultative Document** والذي يعرض مجموعة من معايير الإفصـــاح غـــير المالية ، والهدف هو أيجاد مستند إفصاح واحد يمكن للشركة اســـتخدامه للحصـــول علـــى تســـجيل أسهمها في اى من أسواق راس المال الرئيســـية فـــي العـــالم (وقـــد قامت مجموعة العمل وبشكل منفصل باختيار متطلبات التقرير المالي التسجيل) .

ويقـــدم الشكل رقم (4/14) ملخصا لعشرة معايير إفصاح مقترحة ، وهذا الملخـــص ذو أهمية خاصة حيث يعطى الشمول الذي تقترحه مجموعة العمل الأولـــى ، كمـــا أن معايير الإفصاح التي تقترحها مجموعة العمل الأولى ذات مستوى عال من التفصيل .

الشكل (4/ 14)

ملخص معايير الإفصاح الدولى لأغراض العرض خارج الحدود والتسجيل في جهات الإصدار الأجنبى

(مقترح من مجموعة العمل الأولى للمنظمة العالمية للجان الأوراق المالية في أغسطس1997)

1- تشكيل الإدارة ، الإدارة العليا ، والاستشاريين وقائمة المسئولية :

يحـــدد هـــذا المعـــيار ممثلو الشركة وغيرهم من الأفراد المعنيين بتسجيل الشركة وتحدد مسئولية كل شخص ، وقد يختلف تعريف الشخص الذي يطلبه هذا المعيار من دولة لأخرى ، ويمكن أن يحدده قانون الشركة المضيفة .

2- إحصائيات العرض والجدول الزمنى المتوقع :

يعطـــى هذا المعيار المعلومات الرئيسية المتعلقة بالتعامل مع اى عرض، وتحديد المواعيد المهمة المتعلقة بهذا العرض ، ومن المفهوم أن التسجيل لا يتطلب دائما عروض .

3- المعلومات الرئيسية :

يلخص هذا المعيار المعلومات الرئيسية عن الظروف المالية للشركة والرسملة وعوامل المخاطرة .

4- معلومات عن الشركة :

يعطـــى هـــذا المعيار عن عمليات الشركة والمنتجات التي تصنعها أو الخدمات التي تؤديها والعوامل التي تؤثر على أعمالها .

5- استعراض العمليات والنواحي المالية والتوقعات :

ويعطى هذا المعيار تفسير الإدارة للعوامل التي أثرت على الظروف المالية ونتائج العمليات ، وتوقعـــات الإدارة للعوامـــل أو الاتجاهات المتوقع حدوثها أثرها على الظروف المالية للمنشأة ونـــتائج عملياتها في الفترات المقبلة ، وقد يتطلب في بعض الدول قائمة بتوقعات الشركة عن الفترة الحالية أحيانا للفترات المقبلة.

6- المديرون كبار الموظفين :

ويعطـــى هـــذا المعـــيار معلومـــات خاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين بحيث تسمح للمســـتثمرين بتقيـــيم خبرات هؤلاء الأفراد ومؤهلاتهم ومستويات ما يتقاضونه من تعويضات وكذلـــك علاقتهم بالشركة ، وقد يختلف تعريف الفرد في هذا المعيار من دولة لأخرى ويمكن تحديده وفقا لقانون الدولة المضيفة ، ويتطلب المعيار أيضا معلومات خاصة بالعاملين في الشركة .

7- المعاملات مع حملة الأسهم الرئيسين والأطراف ذوى العلاقة بالشركة :

ويعطـــى هذا المعيار معلومات خاصة عن حملة الأسهم الرئيسيين وغيرهم الذين يسيطرون أو يمكـــن أن يسيطروا على الشركة ، ويعطى هذا المعيار أيضا معلومات عن المعلومات التي دخلـــت فـــيها مع أشخاص لهم علاقة بالشركة . وما إذا كانت تفاصيل هذه المعاملات عادلة بالنسبة للشركة .

8- المعلومات المالية :

يحدد هذا المعيار القوائم المالية التي يجب أن يحتويها المستند ، وكذلك الفترات التي يغطيها، وتاريخ القوائم المالية وغيرها من المعلومات ذات الطبيعة المالية ، وتحدد الدولة المسجلة فيها الشركة (أو التي تطلب التسجيل فيها) تفصيليا هيئات المحاسبة ومبادئ المراجعة التي تستخدم في إعداد ومراجعة القوائم المالية .

9- العرض :

ويعطـــى هـــذا المعيار معلومات متعلقة بعرض الأوراق المالية وخطة توزيع هذه الأوراق والأمور المتصلة بذلك .

10- معلومات إضافية :

ويعطي هذا المعيار معلومات اغلبها ذات طبيعة قانونية ، وغير المذكورة في اى جزء من المستند .

الاتحاد الدولى للمحاسبين

International Federation of Accountants (IFAC)

الاتحاد الدولى للمحاسبين هو منظمة عالمية بعضوية 128 منظمة من 91 دولـــة وتمـــثل اكثر من 2 مليون محاسب ، ومنذ تأسيسه في عام 1977 حدد أهدافه في :

" تطويـــر المهـــنة والتنســـيق بيـــن معايير المحاسبة في العالم بما يسمح للمحاسبين بتقديم خدماتهم بجودة عالية للصالح العام " .

ويـــتكون تجمع الاتحاد الدولى للمحاسبين من عضو واحد عن كل منظمة عضـــوا فـــي الاتحـــاد ، ويجتمع كل سنتين ونصف ، وينتخب التجمع مجلس مكون من 18 فردا لمدة سنتين ونصف ، ويضع المجلس والذي يجتمع مرتين في السنة سياسة الاتحاد ويشرف على عملياته ، أما العمليات اليومية فتقوم بها الســـكرتارية الفنـــية للاتحـــاد الواقعة في نيويورك والتى يعمل بها محاسبون مهنـــيون مـــن العـــالم . وتقوم لجان متخصصة بالكثير من الأعمال المهنية . والاتى اللجان المختصة :-

1- ممارسات المراجعة الدولية .

2- الاختلافات .

3- التعليم .

4- المحاسبة المالية والإدارية .

5- تكنولوجيا المعلومات .

6- القطاع العام .

7- العضوية .

وأحيانا يعين مجلس الاتحاد الدولى للمحاسبين قوة عمل خاصة للتعامل مع قضايا معينة ، وحتى نهاية شهر مارس 1998 كانت هذه القوات كالأتي :-

1- محاربة الفساد .

2- الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات General Agreement on Trade in Services (GATS)

3- الالتزام القانونى .

4- تأكيد الجودة .

5- المنشات الصغيرة والمتوسطة

6- الهيكل و التنظيم

7- وتضـــع لجـــنة ممارسة المحاسبة الدولية International Practices Committee للاتحاد الدولى المعايير الدولية للمراجعة International Standards on Auditing (ISA) فى تنظمها المجموعات التالية :

1- الأمور التمهيدية

2- المسئوليات

3- التخطيط

4- أدلة المراجعة .

5- استخدام عمل الأخرين

6- انتهاء المراجعة والتقرير

7- المسائل المتخصصة .

8- الخدمات المتصلة .

ويرتـــبط الاتحـــاد الدولى للمحاسبين بعلاقات وثيقة بغيرها من المنظمات الدولـــية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وتتزايد الآن إعداد القوائم المالية للشركات التي تراجع وفقا لمعايير المراجعة الدولية التي تضعها اللجنة .

فريق العمل لخبراء المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير للأمم المتحدة

United National Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and reporting (ISAR)

تكون فريق العمل لخبراء المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير (ISAR) في عـــام 1982 ، وهـــو فريق العمل الوحيد للحكومات المتخصص في المحاسبة والمـــراجعة علـــى مســـتوى الشركة ، وهو مخول من الأمم المتحدة بالترويج للتناســـق بين معايير المحاسبة الوطنية للمنشآت ، وقد أنجز هذا الفريق مهمته بدراســـة ومناقشة و إعلان احسن الممارسات بما في ذلك معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية .

وقـــد ركز فريق العمل هذا في السنوات الأخيرة فى موضوعات مهمة لم تكـــن المـــنظمات الأخرى جاهزة للتعامل معها مثل المحاسبة البيئية .وقد قام أيضا بعدة مشروعات للمساعدات الفنية في العديد من المجالات مثل الإصلاح المحاســـبى فـــي الاتحـــاد الروسى أذربيجان وأزبكستان ، وكذلك تعميم وتنفيذ برنامج تعليمى طويل المدى للمحاسبين في أفريقيا الناطقة بالفرنسية .

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

Organization For Economic Cooperation and Development (OECO)

تعتـــبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية منظمة دولية للدول الصناعية ذات اقتصاديات السوق ، وتعمل من خلال مجلس المنظمة وله شبكة من 200 لجـــنة وفـــريق عمـــل ، وتصـــدر عن المنظمة نشرتها اتجاهات سوق المال

Financial Market Trends ثلاث مرات في السنة . وتتنبأ باتجاهات أسواق رأس المـــال الرئيســـة المحلية للدولة الأعضاء ، وتنشر أيضا وصف وتحليل هـــيكل تنظيم أسواق الأوراق المالية أما من خلال نشرات خاصة بالمنظمة أو مـــن خـــلال إعداد خاصة من " اتجاهات سوق المال ، " ونظرا لان عضوية المنظمة تتكون من دول صناعية كبيرة فان لها اعتبار وهدف خاص بالمقارنة بالهيئات الأخرى (مثل الأمم المتحدة والاتحاد الكونفدرالى للتجارة الحرة) فهى مبنية أساسا على العكس من الهيئات الدولية الأخرى لخدمة أعضائها فقط .

إمكانية تطبيق المعايير الدولية Applicability of International Standards

استخدمت معايير المحاسبة الدولية نتيجة لكل من : (a) الاتفاقيات الدولية أو السياســية . (b) الاتفـــاق الاختياري (أو الاختيار الذي تشجعه الاعتبارات المهنـــية) ، حيـــث أن تطبيق الاتحاد الاوروبى للتوجيهات الخاصة بالمحاسبة كان نتيجة لاتفاقية سياسية ، كما نتجت مجهودات المعايير الدولية الأخرى عن الاتفاق الاختيارى .

وعـــندما تطـــبق المعايـــير الدولية من خلال إجراءات سياسية وقانونية و تنظيمـــية تحكـــم القواعد التنظيمية هذه العملية ، وتحدد الأطراف المعنية هذه القواعـــد وكيفـــية تطبـــيقها ، ولعل الاتحاد الاوروبى هو المثال الواضح على تدويـــل معايـــير المحاســـبة ، في تطبق بشكل واسع وبقوة القانون . أما باقى مجهودات المعايير الدولية الأخرى فكانت ذات طبيعة اختيارية ، ويعتمد قبولها علـــى أولئك الذين يستخدمون المعايير المحاسبية ، ولا تكون هناك مشكلة إذا اتفقـــت المعايير الدولية ، و لا تكون هناك مشكلة إذا اتفقت المعايير الدولية مع المعايـــير الوطنية ، ولكن عند اختلافهما تكون المعايير الوطنية في المقدمة ،

وعلـــى سبيل المثال قد تستخدم الشركات متعددة الجنسية المعايير الدولية وفى نفـــس الوقت تقبل استخدام المعايير الوطنية ، ويجب على الشركات التي تتبع اكـــثر مـــن مجموعـــة واحدة من معايير المحاسبة أن تعد مجموعة كاملة من التقارير لكل نوع من المعايير التي تستخدمها ، ويبدو أن هذا الأسلوب المتعدد للتقارير المالية للمنشآت المالية آخذا في الازدياد .

4/5 تقييم دور ومجهودات التنظيمات الدولية في التوفيق المحاسبي

Evaluating the International Effort in Accounting Harmonization

4/5/1 طبيعة وأسباب ومحددات التوفيق

The Nature Causes and obstacles of Harmonization

طبيعة وأسباب التوافق المحاسبي

بصـــفة عامة توجد اختلافات رئيسية في تطبيقات التقرير المالي للشركات فـــي البلاد المختلفة . ويؤدي ذلك بالطبع إلى إحداث تعقيدات كبيرة عند إعداد وتوحـــيد ومـــراجعة وتفســـير القوائـــم المالـــية المنشورة ، وحيث أن أعداد المعلومـــات المالـــية الداخلـــية غالـــبا ما تتداخل مع إعداد المعلومات المالية الخارجية المنشورة . فإن تعقد العملية تتزايد ، ولمواجهة تلك المشكلة ارتبطت عديـــد مـــن التنظيمات عبر دول العالم بمحاولة توفيق **Harmonize** أو توحيد **Standardize** معايير المحاسبة .

إن الـــتوافق أو التجانس **Harmonization** يساعد على زيادة قابلية مقارنة التطبـــيقات المحاســـبية عن طريق وضع حدود لدرجة اختلافها . وهو يختلف عـــن مصـــطلح التوحيد **Uniformity** الذى يوحي بعملية فرض مجموعة من القواعـــد أكـــثر صـــرامة وتحديـــا ، ومـــع ذلك فإن التوفيق والتوحيد أصبحا

مصطلحين فنيين لا يمكن للمرء الاعتماد على الاختلاف العادي في مغزاهما ، فالتوفيق يميل أن يكون مفهوما مشتركا مع التشريع عبر القوميات المتولد من الاتحاد الأوروبي[1]، أما التوحيد فهي كلمة غالبا ما ارتبطت بلجنة المعايير الدولية للمحاسبة International Accounting Standards Committee (IASC) .

عموما قد تستخدم منتجات المحاسبة الخاصة بأحد البلدان بشكل متزايد في عديد من البلاد الأخرى ، ونتيجة لذلك فإن الأسباب التي تجعل المعايير المحاسبية الوطنية مقبولة يمكن تعميمها أيضا على المستوى الدولي ، إن ضغوط التوفيق الدولي قد تمت عن طريق هؤلاء الذين يقومون بتنظيم وإعداد واستخدام القوائم المالية .

حيث أن المستثمرين والمحللين الماليين يحتاجون أن يكون لديهم المقدرة على فهم القوائم المالية للشركات الأجنبية التي يرغبون في شراء أسهمها ، حيث يرغبون في التأكد من أن تلك القوائم المعدة من بلدان مختلفة قابلة للاعتماد عليها وقابلة للمقارنة أيضا ، أو على الأقل أن يكون هناك وضوح لديهم بشأن طبيعة وحجم الاختلافات ، أيضا فإنهم يحتاجون إلى إضفاء الثقة على تلك القوائم من خلال أداء عملية مراجعة صحيحة .

لذلك السبب فإن كثير من التنظيمات عابرة القوميات متضمنة الاتحاد الأوروبي قد اهتمت بموضوع التوفيق من أجل حماية المستثمرين ، وأيضا في الحالات التي فيها يتم تسعير الأسهم الأجنبية في بورصة الأوراق المالية المحلية للمستثمر ، قد تطلب البورصة أو هيئة سوق المال قوائم مالية تتسق

---

[1] عرف ذلك التنظيم بالسوق المشتركة Common Market ، ويتمثل أعضاؤه حتى عام 2000 في النمسا ، بلجيكا ، الدانمارك ، فنلندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليونان ، ايرلندا ، إيطاليا ، لكسمبورج ، هولندا ، البرتغال . أسبانيا . السويد . المملكة المتحدة .

مــع التطبــيقات المحلــية ، بالإضافة لذلك فإن تلك الشركات التي ترغب في إصـــدار أســـهم جديدة في أسواق أكثر وسعا في الانتشار من مجرد الأسواق المحلــية ســوف تــرى مزايا التطبيقات المحاسبية الموحدة في ضوء تنشيط وترويج أسهمها.

تلــك الضــغوط سوف يتم الشعور بها أيضا عن طريق الشركات المحلية التــي قد لا تعمل كشركات متعددة الجنسية ، ومع ذلك بالنسبة لتلك الشركات عابــرة القومــيات ، فــإن مزايا التوفيق تعتبر أكثر أهمية ، حيث يتم تنشيط وتعزيز مجهودات المحاسبين الماليين عند إعداد قوائم مالية موحدة لا سيما إذا كانــت منتشرة عبر مختلف أنحاء العالم وذلك على أساس موحد ، وبالمثل فإن مهمة إعداد معلومات داخلية قابلة للمقارنة من أجل تقييم أداء الشركات التابعة فــي بلــدان مخــتلفة ســوف يكــون أكثر سهولة ، إن كثير من جوانب تقييم الاســتثمار ، وتقييم الأداء والاستخدامات المختلفة لمعلومات المحاسبة الإدارية فــي اتخــاذ القــرارات سوف تستفيد بالطبع من عملية التوفيق ، كما أن تقييم الشــركات الأجنبــية لأغراض احتمال اندماجها أو الاستحواذ عليها سوف يتم تســهيلها لحــد كبير ، أيضا فإن الشركات المتعددة الجنسيات سوف تجعل من السهولة بمكان أن تقوم بتحويل أفرادها المحاسبين من بلد إلى أخر .

هــناك مجموعــة ثالثة أخرى مرتبطة بالتوفيق تتمثل في مكاتب المحاسبة والمــراجعة الدولــية ، فكثير من عملاء تلك المكاتب لديهم على الأقل شركة تابعــة خارجــية أو فرع أجنبي واحد على الأقل ، إن إعداد وتوحيد ومراجعة القوائم المالية لتلك الشركات ستصبح أقل تعرضا للخطأ إذا ما كانت التطبيقات المحاسبية قد تم توحيدها ، أيضا فإن مكاتب المحاسبة سوف تستفيد من التعبئة المضافة لأعضائها .

كمـــا أن الســـلطات الضريبية خلال أنحاء العالم سوف يتسم عملها بتعقيد كبـــير عـــندما تـــتعامل مع دخول أجنبية عن طريق الاختلافات في قياس تلك الأربـــاح فـــي الـــدول المختلفة ، ومع ذلك فقد يكون مسموحا لتلك السلطات الضـــريبية أن تقـــوم بـــإحداث كثير من الاختلافات ، على سبيل المثال تأثير تشريعات الضرائب على المحاسبة الدولية .

إن الحكومات في الدول النامية قد تجد من السهل أن تفهم وتراقب عمليات الشـــركات المتعددة الجنسية إذا ما تم التوفيق بين معايير إعداد التقارير المالية ولا ســـيما فـــيما يتعلق بالإفصاح في بعض الحالات ، كما أن مانحي الائتمان والـــتمويل الدولي – على سبيل المثال البنك الدولي – قد يواجه صعوبات عند المقارنة ، أيضا فإن هناك تنظيمات أخرى يمكن أن تستفيد من مزيد من قابلية المعلومـــات الدولـــية للمقارنة على المستوى الدولي مثل النقابات العمالية التي تتعامل مع العاملين في الشركات المتعددة الجنسية ، إن كافة تلك المجموعات تستفيد من عملية التوفيق أو التوحيد .

ويتعين الاهتمام بتكريس جهد كبير لتحليل الاختلافات الدولية في المحاسبة أو المـــراجعة ، حيـــث أن طبيعة وحجم تلك الاختلافات يوضح نطاق التوفيق والتوحـــيد ، وكأســـاس لتقييم المخزون يتضمن التصنيفات المختلفة في البلاد الرئيسية ما يلي :-

- التكلفة (الوارد أولا يصرف أولا ، على سبيل المثال التطبيق العام في بعض الشركات اليابانية) .
- طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق.
- القـــيمة الاســـتردادية أيهمـــا أقل (على سبيل المثال التطبيق العام في المملكة المتحدة) .

- الـوارد أخـيرا يصـرف أولا أو تكلفـة الاستبدال الجارية أيهما أقل (التطبيق الشائع في الولايات المتحدة الأمريكية) .

وبتجميع تلك الاختلافات جميعا معا فإن أثرها على الأرباح أو قيمة حقوق المساهمين قد يكون ضخما جدا .

عوائق التوفيق Obstacles to Harmonization

إن معظـم المحـددات أو العوائـق المرتـبطة بالتوفـيق تتمثل في حجم الاخـتلافات القائمـة بين التطبيقات المحاسبية في البلاد المختلفة ، حيث توجد عديـد مـن الاختلافات الجوهرية ، ولعل الاختلافات الموجودة بين تطبيقات الملكـية تمـثل أهـم الأسباب الجذرية وراء أعداد المعلومات المحاسبية ، إن الـتفرغ الثنائـي فـي العالم بين العرض من وجهة النظر العادلة للمساهمين والعـرض المـتحفظ من وجهة النظر الضريبية أو وجهة نظر الدائنين يعتبر عائقـا صـعبا بشـكل كافـي للدرجة التي لا يمكن التغلب عليه بدون إحداث تغيرات رئيسية في الاتجاهات والقانون .

وفـي الواقع ليس الأمر واضحا في إمكانية التغلب على ذلك العائق ، فإذا مـا كانت أغراض التقرير المالي السائدة متباينة حسب كل بلد ، فسوف يكون معقـولا أن الـتقرير ذاتـه سـيكون مخـتلفا ومتبايـنا ، فالتوفيق إذن يتعلق بالمسـتخدمين المتماثلـين الذين يتسلمون المعلومات من الشركات في البلدان المخـتلفة ، ولذلك تقوم الشركات بإنتاج مجموعتين من القوائم المالية إحداهما للأغراض المحلية والأخرى للأغراض الدولية .

وهناك عائق أخر هام للتوفيق يتعلق بنقص وجود تنظيمات محاسبية مهنية قويـة فـي بعـض الـبلدان ، يعني ذلك أن أي تنظيم على سبيل المثال لجنة

المعايـــير الدولية المحاسبية تبحث عن العمل من خلال القطاع الخاص في أن تكـــون فعالة في كافة البلدان ، والبديل المناسب في تلك الحالة يتمثل في وجود هيـــئة ملزمة عالمية النطاق وهو ما يعتبر ناقصا بجلاء ، إن الاتحاد الأوروبي قـــد ثبت أنه أحد تلك الهيئات إلا أنه يمثل جزء من العالم وليس كله ، كما أن المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية قد تكون منظمة قوية فقط للشركات المسجلة بها .

أحد المشاكل الإضافية الأخرى تتمثل في القومية Nationalism ، حيث أن تلك المشكلة قد توضح في حد ذاتها عدم الرغبة في قبول التوافق الذي يتضمن تغيـــير التطبيقات المحاسبية المناظرة في البلاد الأخرى ، إن عدم الرضاء قد يوجـــد في جزء من المحاسبين والشركات أو في جزء من الولايات التي قد لا ترغب في فقد سلطتها وسيادتها ونفوذها .

وتتمـــثل أحد الصعوبات الأخرى في أثر العواقب والنتائج الاقتصادية على معايـــير المحاســـبة حيث تختلف درجات العواقب الاقتصادية للمعايير من بلد لأخر ، وللدرجة التي يتم أخذها في الحسبان عن طريق هؤلاء المسئولين عن وضع المعايير ، وقد يكون ذلك بمثابة قوة دافعة لعدم التوفيق .

مـــا تقدم مجرد العوائق العامة الرئيسية للتوفيق الدولي ، ورغما عن ذلك فهناك تقدم قد تم إحرازه في التوحيد والتوفيق عن طريق عديد من التنظيمات.

4/5/2 دور لجنة المعايير الدولية للمحاسبة في التوفيق

The Role of International Accounting Standards Committee in Harmonizing

الغرض الأساسي

لعـــل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة تعتبر من أكثر التنظيمات المؤسساتية أهمـــية ونجاحا في مجال وضع وإصدار معايير دولية عالمية International Standardization ، وقـــد تأسســـت تلـــك اللجنة في عام 1973 وقد أقيمت سكرتارية اللجنة في لندن ، ويتمثل الأعضاء الأصليين بالمجلس في التنظيمات المحاسبية لتسعة بلاد هي أستراليا ، كندا ، فرنسا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا، المملكـــة المـــتحدة ، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا الغربية ، وقد أضيفت سبع دول إضافية للمجموعة السابقة لتشكل المجلس القائم للجنة .

إن لجـــنة المعايير الدولية للمحاسبة تمثل تنظيم مستقل عن كافة التنظيمات الأخـــرى ، ولكـــن مـــن عـــام 1983 أقامت علاقة وثيقة مع الاتحاد الدولي للمحاســـبين International Federation of Accountants (IFAC) ، وتعتبر العضـــوية في كل من التنظيمين متماثلة ، عموما يركز التنظيم الأول (اللجنة) فقـــط علـــى إصـــدار المعايير الدولية للمحاسبة ، في حين يهتم التنظيم الثاني (الاتحاد) على بعض الأمور مثل المراجعة والمحاسبة الإدارية بالإضافة على عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبين .

ومـــنذ عام 1983 تكون المجلس من سبعة عشر عضوا : تسعة أو عشرة مـــن الـــبلاد النامـــية ، ثلاثة أو أربعة من البلاد الأخذة في النمو وحتى أربعة أخـــرى تمثل بصفة مجموعة استشارية للجنة المعايير الدولية للمحاسبة (والتي تتضـــمن عـــدة تنظيمات مثل البنك الدولي ، والاتحاد الدولي للنقابات التجارية والاتحاد الدولي لبورصات الأسهم) .

إن هـــدف لجـــنة المعايير الدولية للمحاسبة يتمثل في تكوين ونشر معايير محاســبية ذات غرض عام يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية بالإضافة إلـــى تقريـــر قـــبولها وملاحظتها بشكل عالمي النطاق ، وقد اتفقت التنظيمات العضـــو باللجـــنة على تدعيم المعايير واستخدام أقصى مجهوداتها لضمان أن القوائـــم المالـــية المنشـــورة تتمشى مع تلك المعايير للتأكد من أن المراجعين يلـــتزمون بهـــا ، بالإضافة إلى حث الحكومات وبورصات الأسهم والتنظيمات الأخرى على الالتزام والتمسك بتلك المعايير .

إطار عام المعايير The framework of Standards

يوضـــح الجـــدول رقم (4/15) قائمة بالمعايير الصادرة من لجنة المعايير الدولـــية للمحاســـبة ، تلـــك المعايير يسبق إصدارها إعداد مسودات العرض Exposure Drafts عـــن طـــريق لجـــان فرعية من المجلس ، ويتعين أن يتم الموافقة على المعيار بأغلبية ثلاث أرباع المجلس .

وقـــد قامت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة بتطوير إطار عام فكري والذي يعتـــبر إطـــار متماثل لذلك الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية ، وهناك أيضا أوجه تشابه قوي مع إطار العمل الأسترالي البريطاني الذي يستخدم ذلك الإطار عموما عن طريق المجلس عندما يتم إعداد المعايير ، وهو يمثل البلاد التـــي تأثـــرت بتطبيقات بلاد الأنجلو أمريكان التي تعتبر الأكثر خبرة بوضع القواعـــد المحاســـبية بتلك الطريقة ، وليس من المستغرب لذلك أن تكون لغة العمل للجنة هي اللغة الإنجليزية ، وحتى الوقت الحالي فإن معظم المعايير يتم الالـــتزام بها وتوفيقها بين المعايير الأمريكية والإنجليزية كما يوضحها الجدول رقم (4/16) .

جدول رقم (4/15)

معايير لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (أوائل عام 2000)

- مقدمة (معدل عام 1983) .
- الأهداف والإجراءات (متضمنة دستور اللجنة – معدلة عام 1989) .
- إطار العمل الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية (عام 1989) .

المعيار	التاريخ	الموضوع
1	1997	عرض القوائم المالية .
2	1993	المخزون .
[3]	-	القوائم المالية الموحدة (حل محله المعيار رقم (27) والمعيار (28)) .
[4]	-	المحاسبة عن الإهلاك (سحب في عام 1999) .
[5]	-	المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية (حل محله المعيار الدولي للمحاسبة رقم 1) .
[6]	-	استجابات المحاسبة للتغير في الأسعار (حل محله المعيار رقم 15).
7	1992	قوائم التدفق النقدي .
8	1993	صافي أرباح أو خسائر الفترة ، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية .
[9]	-	تكاليف البحوث والتطوير .
10	1999	الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية العمومية .
11	1993	عقود التشييد أو الإنشاءات .
12	1996	ضرائب الدخل .
[13]	-	عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة (حل محله المعيار الدولي للمحاسبة المعدل رقم 1) .
14	1997	التقرير القطاعي .
15	1981	المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار .

16	1993	الممتلكات والمصانع والآلات .
17	1997	عقود الاستئجار .
18	1993	الإيراد .
19	1998	منافع العاملين .
20	1983	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
21	1993	آثار التغير في أسعار الصرف الأجنبية .
22	1998	اندماجات المشروعات .
23	1993	تكاليف الاقتراض .
24	1984	الافصاحات عن الطرف ذو العلاقة .
25	1986	المحاسبة عن الاستثمارات .
26	1987	المحاسبة والتقرير عن طريق خطط مزايا التقاعد .
27	1989	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة .
28	1989	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة .
29	1989	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم الجامع .
30	1990	الافصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتماثلة .
31	1990	التقرير المالي عن المصالح في المشروعات المشتركة .
32	1995	الأدوات المالية : العرض والإفصاح .
33	1996	الأرباح لكل سهم .
34	1998	التقرير المرحلي .
35	1998	الأعمال المتوقفة .
36	1998	تخفيض الأصول .
37	1998	المخصصات والالتزامات والأصول الطارقة .
38	1998	الأصول غير الملموسة .
39	1999	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس .
40	2000	الاستثمار العقارى .
41	2000	الزراعة .

شكل رقم (4/16)

بعض المعايير الدولية التى تم التوفيق بينها وبين المعايير الأمريكية والانجليزية

الموضوع	الأمريكية	الإنجليزية	المعايير الدولية للمحاسبة	المعايير الدولية للمحاسبة (معدل)
المخزون (المعيار الدولي للمحاسبة رقم 2) .	يتم السماح بطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا مع الإفصاح عن طرق الوارد أولا يصرف أولا.	لا يتم السماح بتطبيق طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا .	يتم السماح بطريقة الوارد أخيرا يصرف أولا .	من عام 1995 يتم السماح بتطبيق الوارد أخيرا يصرف أولا مع الإفصاح عن طريقة الوارد أولا يصرف أولا .
البحوث والتطوير (المعيار الدولي رقم 2) .	يتم معالجتها بالكامل كمصروفات .	يتم معالجة البحوث كمصروفات ويمكن رسملة بعض مصروفات التطوير .	يتم معالجة البحوث كمصروفات ، وبعض مصروفات التطوير يمكن رسملتها .	حتى عام 1999 يتم استنفادها حتى عام 20 سنة ، ومن عام 1999 يتم استنفادها حتى 20 سنة .
شهرة المحل (المعيار الدولي رقم 22) .	يتم استنفاذ الشهرة حتى 40 عام .	حتى عام 98 يتم استنفاذ الشهرة خلال عمرها الافتراضي أو يتم شطبها عن طريق الاحتياطيات فورا. ومن عام 98 يتم استنفادها حتى 20 عاما .	يتم استنفاذها خلال عمرها الافتراضي، أو شطبها عن طريق الاحتياطيات على الفور.	حتى عام 99 يتم استنفاذها حتى 20 عام أو من عام 99 يتم استنفاذها حتى 20 عاما .
الضرائب المؤجلة (المعيار الدولي للمحاسبة رقم 12).	من عام 1992 يتم التخصيص الكامل ، وتعتبر طريقة الالتزام أساس الميزانية العمومية .	التخصيص الجزئي ، طريقة الالتزام أساس الأرباح والخسائر.	التخصيص الجزئي أو الكامل ، الطريقة المؤجلة أو طريقة الالتزام ، أساس الأرباح والخسائر .	من عام 98 كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية .

وفـــي أواخـــر الثمانيـــنات أصبح واضحا أن عدد الخيارات الأساسية في المعايير الدولية للمحاسبة (IASS) كانت بمثابة عائقا للتعزيز الإضافي لموقف عمـــل لجـــنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASCS) ، على وجه الخصوص فإن المـــنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) ، ولجنة الهيئات التنظيمية الحكومية التي تأسست في عام 1983 قد احتفظت بإمكانية أن أعضائها (على ســبيل المـــثال هيئة تنظيم الأوراق الأمريكية SEC) قد تقبل المعايير الدولية للمحاســبة لأغـــراض إعـــداد التقارير المالية للشركات الأجنبية المسجلة في بورصاتها .

وبعـــد عديد من السنوات من الجدل التفصيلى عن استبعاد الخيارات ، فقد تـــم الموافقـــة على عشرة معايير معدلة في نوفمبر1993 ، ففي حالة المعيار الدولـــي للمحاســـبة رقم (2) على الرغم من أن المشروع رقم (32) قد اقترح إلغـــاء خيار الوارد أخيرا يصرف أولا ، فلم يمكن من الممكن الحصول على أغلبية 75% الضرورية (في ذات الوقت عدد 11 صوت من بين 14 صوت مـــن أعضـــاء المجلـــس) ، أمـــا في حالة المعيار الدولي للمحاسبة رقم (9) والمعـــيار الدولـــي للمحاسبة رقم 22 فإن الخيارات قد استبعدت ، علاوة على ذلـــك فإن المعايير الدولية للمحاسبة تطلبت تطبيقات يتعين أن تكون متسقة مع غالبية تطبيقات الأمريكية والإنجليزية وعلى وجه التحديد :

1- المعـــيار الدولي للمحاسبة رقم 9 (عن عام 1993 والذي تم تضمينه فـــي المعـــيار الدولي للمحاسبة رقم 38 في عام 1998) والذي تطلب أن يتم الاعـــتراف بشـــكل مناســـب بتكاليف البحوث والتطوير ضمن بنود الأصول، ويـــتعارض ذلك مع القواعد الأمريكية (إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم 2)

التـــي لا تسمح بتلك الرسملة ، كما انه غير متسق مع غالبية تطبيقات المعايير الإنجلـــيزية (حيــث تســـمح فقط بمجرد الرسملة) ، بالإضافة لذلك فإنه قد يـــتعارض مع تطبيقات بعض البلاد مثل فرنسا وأسبانيا واليابان حِيث يمكن أن يتم رسملة تكاليف البحوث فقط .

2- المعـــيار الدولـــي للمحاسبة رقم 22 (عن عام 1993) يتطلب أن يتم رسملة شهرة المحل واستنفاذها خلال عمرها الافتراضي والذي يجب ألا يزيد عـــن خمـــس ســـنوات إذا لم يكن من الممكن تبرير فترة أطول (حتى 20 سنة). وذلـــك يعتـــبر غير متماثل مع القواعد الأمريكية (حيث يتم استنفاذها حتى 40 ســـنة) ، ويـــتعارض مـــع التطبـــيقات الإنجليزية (بصفة عامة يتم شطبها مع الاحتياطيات) .

وفـــي حالة المعيار الدولي للمحاسبة رقم (12) الضرائب المؤجلة فإنه لا يمثل جزء من ذلك المشروع رقم (32) ولكن يمثل تعديل في عام 1996 أدى إلـــى أن تكون التطبيقات في المملكة المتحدة وكثير من البلدان الأخري خارج الخط مع ذلك المعيار الدولي للمحاسبة .

أن اســـتجابة المـــنظمة الدولـــية لهيـــئات الأوراق المالية IOSCO تجاه تعديـــلات ، عـــام 1993 تمثلت في الترحيب بها ، ولكن دعت إلى مزيد من الـــتعديلات بالإضافة إلى استحداث معايير دولية للمحاسبة بحيث تكون معايير محوريـــة جوهـــرية Core Standards ذات قـــبول متـــبادل لاستخدامها في طـــروحات الأوراق المالـــية العالمـــية ، حيث يمكن قبولها لأغراض التقرير المالـــي للشـــركات ذات الإدراج فـــي جميع الأسواق المالية ، وقد اتفقت تلك المنظمة مع لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على خطة تفصيلية لتحقيق ذلك مع

جدولـــة تلـــك المنظمة مع لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على خطة تفصيلية لتحقـــيق ذلـــك مع جدولة ذلك زمنيا لإتمامها في عام 1998 ، 1999 ، وفى نفـــس الوقت فقد وافقت تلك المنظمة الدولية على المعيار الدولي للمحاسبة رقم (7) الخـــاص بالـــتقرير عن التدفق النقدي **Cash Flow Reporting** وقد أتمت لجـــنة المعايـــير الدولية للمحاسبة برنامج جوهر المعايير **Core Programme** بالمعيار الدولي المحاسبي رقم (39) الذي نشر في أوائل عام 1999 .

وقـــد تمثل التطور الملائم في قرار لجن المعايير الدولية للمحاسبة بتكوين لجنة دائمة للتفسيرات **Standing Interpretations Committee (SIC)** والتي حـــددت وجهة نظر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة عن بعض القضايا التي لم يـــتم التعامل معها بتفصيل كافي أو بوضوح كافي عن طريق المعايير الدولية للمحاسبة ، أن عمل اللجنة الدائمة للتفسيرات **SIC** قد ألقت ضوء إضافي على معنى الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة **(IASC)** .

يوضح الشكل رقم (4/17) التفسيرات الصادرة عن طريق اللجنة .

وإذا مـــا كانـــت هـــناك موافقة كاملة من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالـــية **IOSCO** علـــى المعايير الدولية للمحاسبة ، من ثم فسوف تكون هناك معايـــير عالمية **World Standards** موحدة ، وهذا الإنجاز سيقلل الحاجة إلى معايـــير وطنية في بلاد مثل استراليا والمملكة المتحدة ، وفى نفس الوقت فإن بعـــض الحكومات الأوروبية قد أقرت منطق السماح لبعض شركاتها الضخمة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة لأغراض المحاسبة عن المجموعة

شكل رقم (4/17)

التفسيرات الصادرة عن طريق لجنة معايير المحاسبة الدولية

التفسير رقم (1) الاتساق – صيغ تكلفة مختلفة للمخزون .

التفسير رقم (2) الاتساق – رسملة تكاليف الاقتراض .

التفسير رقم (3) استبعاد الأرباح والخسائر غير المحققة من العمليات مع الشركات الزميلة .

التفسير رقم (4) تبويب الادوات المالية – أحكام التسديد المحتملة .

التفسير رقم (5) تكاليف تعديل برامج الحاسب الآلى القائمة .

التفسير رقم (6) إدخال عملة اليورو .

التفسير رقم (7) تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة كأساس رئيسى للمحاسبة .

التفسير رقم (8) اندماج الأعمال – التصنيف أو كامتلاك أو توحيد للمصالح .

التفسير رقم (9) المساعدة الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية .

التفسير رقم (10) الصرف الاجنبى – رسملة الخسائر الناجمة عن التخفيضات الحادة .

التفسير رقم (11) توحيد القوائم المالية للمنشآت ذات الغرض الخاص .

التفسير رقم (12) الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين فى مشروع مشترك .

التفسير رقم (13) الممتلكات والمبانى والمعدات تعويض انخفاض قيمة البنود .

التفسير رقم (14) عقود الاستئجار التشغيلية – الحوافز .

التفسير رقم (15) أسهم رأس المال – أدوات حقوق الملكية الذاتية المعاد شراؤها سهم الخزينة .

التفسير رقم (16) حقوق الملكية – تكاليف معاملات حقوق الملكية .

التفسير رقم (17) الاتساق – الأساليب البديلة .

ففي عام 1988 تم سن القوانين في بلجيكا وفرنسا وألمانيا وإيطاليا لتسهيل استخدام المعايير الدولية للمحاسبة لإعداد القوائم المالية الموحدة للشركات المسجلة بالبورصة ، وفي عام 1990 وضعت المفوضية الأوروبية دعمها للمعايير الدولية للمحاسبة ، حيث أعلنت في عام 1996 عدم وجود تعارضات رئيسية بين المعايير الدولية للمحاسبة والتوجيهات في الأوروبية ، وان الضغط السياسي وراء تلك التطورات ترتبط بالاعتقاد في دول أوروبا بأن المعايير الدولية للمحاسبة هي البديل المحتمل الوحيد لسيادة قواعد المحاسبة الأمريكية . ومن هنا تبدو أهمية دراسة التحركات عن طريق عديد من الشركات الضخمة في دول أوروبا ولا سيما ألمانيا من بداية عام 1993 تجاه التطبيقات المحاسبية الأمريكية أو تطبيقات المعايير الدولية للمحاسبة .

التطبيق الملزم Enforcement

إن نجاح مجهودات التنظيمات المحاسبية العضو في تنشيط عمل لجنة المعايير الدولية المحاسبية تتباين بدرجات معينة ، وتتمثل المشكلة في التطبيق الملزم ، حيث ليس لدى اللجنة أي سلطة على التنفيذ الملزم ، ولذلك فإنها يجب إن تعتمد في تطبيق ذلك من خلال أعضائها ، حيث لا شك إن تأثير التنظيمات المهنية المحاسبية على وضع القواعد المحاسبية والتي تتباين أيضا بشكل واسع بين البلاد ، ففي فرنسا وألمانيا على سبيل المثال توجد سلطة غير كافية على وجود اثر رئيسي على التطبيق المحاسبي بسبب قوة وتفصيل قانون الشركات والخطة المتوافقة ، إن التنظيمات الأكثر سلطة ونفوذا ليست أعضاء في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على الرغم من أنها تتفاعل معها .

ومــن الناحــية الأخرى في المملكة المتحدة وايرلندا واستراليا ونيوزيلندا وكــندا يتم تحديد المعايير المحاسبية عن طريق تنظيمات محاسبية مهنية تنتمي للجــنة المعايير الدولية للمحاسبة . ونتيجة لذلك فمن الممكن إن يكون لها صلة مــتلازمة ذات علاقة مع اللجنة الدولية ، في عام 1990 بدأت أحد التنظيمات القانونــية فــي مــراجعة المعايير في نيوزيلندا بأخذ المملكة المتحدة وايرلندا كــنموذج ، حيث تم إدخال المعايير داخل نفس الخط مع معايير لجنة المعايير الدولية للمحاسبة كلما كان ذلك ممكنا .

وبين هذين الجانبين تقع الولايات المتحدة ، حيث يوجد تنظيمين مرتبطين بشــكل اكــثر مباشــرة بوضع معايير محلية ووضعها محل التنفيذ هما مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وهيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية (SEC) وهمــا أعضــاء في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC) ، ومع ذلك فإن المجمــع الأمريكــي للمحاسبين القانونين (AICPA) يعتبر التنظيم الأمريكي الممــثل في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة وهو مؤثر تماما ، في حين يرسل كــل مجلــس معايــير المحاســبة المالية وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ملاحظاتهما إلي مجلس لجنة المعايير الدولية للمحاسبة .

4/5/3 مدى نجاح لجنة المعايير الدولية للمحاسبة في التوفيق المحاسبي

Has the IASC Been Successful

للإجابــة على ما إذا كانت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة كانت ناجحة ، مــن الضروري إن يتم تحديد المعايير التي على أساسها يجب إن يتم القياس ، ولتحقــيق ذلك يتعين البدء بالبحث عن الأهداف المقررة للجنة المعايير الدولية للمحاســبة ، علــى الرغم من إن الآمر يتطلب أن يتم التأكيد بأن هناك أهداف معقولــة ومفــيدة يــتم اختيارها لقياس نجاح تلك اللجنة ، عموما إن الأهداف

الأساسـية لتلك اللجنة تتمثل في نشر وتنشيط قبول المعايير على أساس عالمي النطاق ، وذلك الهدف قد ينظر إليه انه هدف طموح وذو شأن جيد من جانب، ومن جانب آخر قد يكون غير طموح على نحو كافي من جانب آخر .

فحتى الوقت الحالي فأن محاولة توحيد المعايير **Standardization** خلال دول العـالم يبدو أنها محاولة ميئوس منها ويمثل هدف غير ضروري ، على الـرغم مـن أن هناك مزايا كبيرة تنتج من توحيد المعايير بين البلاد ، والتي فـيها تقـوم الشركات بنشر قوائمها المالية وحيث يكون فيها مستثمرين أجانب ومراجعيـن وشركات أم وشركات تابعة وفروع ، وحتى عام 1990 فقد كانت محاولـة وضع النظام المحاسبي في الاتحاد السوفيتي أو الصين في ذلك الخط والاتجـاه على سبيل المثال لن يترتب عليه فقط وجود مزايا قليلة إلا انه أيضا قـد يكون من المستحيل بمكان ، إلا انه حتى الان تعتبر لجنة المعايير الدولية للمحاسـبة ذات تأثير هام على التناغم والتوفيق في روسيا والصين ولذلك فإن وصف عالمي النطاق يبدو انه ملائم بشكل متزايد .

ثانـيا إن نشـر وتعزيز المعايير ليس هدفا كافيا ولحسن الحظ ففي مقدمة دسـتور لجـنة المعايير الدولية للمحاسبة فإن الهدف الأساسي لتناغم وتوفيق التطبـيقات المحاسـبية قد تم الاعتراف به ، ويتمثل ما هو مطلوب في التقدم تجاه إمكانية اسهل للمقارنة للقوائم المالية المنشورة بين البلاد المختلفة أو على الأقل الإفصاح عن طبيعة وأهمية الاختلافات يمثل الحكم على نجاح اللجنة من خـلال الهدفيـن ، فمن حيث عملية إصدار المعايير **Issuing Standards** فقد تحقق النجاح بشكل واضح ، فالمعايير الأربعين (الكثير منهم خضع لتعديلات متعاقـبة) قد تم إصدارها بالارتباط بإطار عام فكرى ومنهجي ، وعلى الرغم مـن المعايـير قد انتقدت لأنها تسمح بالكثير من الخيارات ، فإن ذلك المظهر

كان جوهريا للسماح بتقدم مبكر ، وقد تم الاهتمام بذلك الأمر بشكل واضح في أوائل التسعينات .

أمـــا أهداف التعزيز والالتزام بتنفيذ المعايير والتوافق والتناغم العام يتعين إن يـــتم دراســـته لأربعـــة أنواع من البلدان هي البلاد الآخذة في النمو والأمم الناشئة وأوروبا الغربية بالإضافة إلي بلاد أسواق رأس المال .

(1) البلاد النامية الآخذة في النمو Developing Countries

ربمـــا أوضـــح واكـــثر الأمـــثلة الشاهدة على نجاح لجنة المعايير الدولية للمحاســـبة (IASC) فـــي البلاد الأخذة في النمو أو البلدان الصناعية الحديثة ، فكثـــير مـــن تلك البلدان (على سبيل المثال نيجيريا وماليزيا وسنغافورة) قد تبنـــت المعايـــير الدولية للمحاسبة (IASs) بتعديلات قليلة أو حتى بدون إجراء أيـــة تعديلات أن تلك المعايير تعتبرها أيضا كثير من البلاد الآخذة في النمو لا ســـيما تلك البلاد ذات التراث البريطاني والتي تعتمد على القطاع الخاص في وضـــع المعايير ، تلك البلاد تعتبر أعضاء في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة IASC وبعـــض منهم أعضاء في المجلس ، إن اختيار وتبنى المعايير الدولية للمحاســـبة يعتـــبر وســـيلة غـــير مكلفة في تلك البلاد مقارنة بإعداد معاييرها الخاصـــة ، وتلك البلاد لديها ميزة كبيرة في جعل الحياة اسهل لتلك الشركات المحلـــية أو الأجنبـــية أو حـــتى المحاســـبين ذوى الارتباط بالعمل في البيئات الدولـــية، المـــيزة الأخـــرى هي تجنب الاعتماد على بديل غير مقبول سياسيا (لبعض البلدان) نتيجة تبنى معايير أمريكية أو إنجليزية .

إن ذلك الاستخدام للمعايير الدولية للمحاسبة ذو قيمة عظيمة لكثير من تلك البلاد وتخدم مصالح التوفيق الدولي عن طريق تحاشى خلق قواعد مختلفة .

(2) الأمم الناشئة Emerging Nations

يمكـــن إبـــداء ملاحظات مماثلة نسبيا (مثل تلك الموجهة للبلاد الآخذة في النمو) إلي الشعوب التي تتحرك من الشيوعية إلي الرأسمالية على سبيل المثال الصـــين ومجموعة أوروبا الشرقية ، فهي تحتاج إلي إصلاح سريع لتطبيقاتها المحاســبية حيـــث أنهـــا تحولت بسرعة من اقتصاديات لا تهدف إلي الربح ، ولـــيس هـــناك بها حملة اسهم ، وليس هناك بها مراجعين مستقلين ، كما أنها لـــيس بها أسواق للأسهم ، ويمكن القول إن هناك مؤسسات من الغرب تتنافس بدرجـــة معيـــنة للتأثير على تلك البلاد (على سبيل المثال التنظيمات المحاسبية بالمملكة المتحدة ، والحكومة الفرنسية ، والبنوك الألمانية والاتحاد الأوروبي) ، ومـــع ذلـــك فأن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة لها عديد من المزايا كواضعة للمعايير عالمية النطاق ، والتي تمكنها من إن تكون ذات تأثير رئيسي عليها .

(3) أوروبا الغربية واليابان

مـــن بيـــن الأربعة أنواع من البلدان تعتبر أوروبا واليابان اكثر ازدواجية تجـــاه لجـــنة المعايـــير الدولـــية للمحاســـبة ، لدرجة أنه يتم النظر إلي اللجنة باعتـــبارها بمـــثابة حصان طروادة يخفى العدو من المحاسبة الانجلوساكسونية داخـــل واجهـــة دولـــية اكثر وقارا ، إن الحصان يتحرك بعجلات داخل قلب أوروبـــا وبعـــد ذلـــك يســـاهم مضمونها بدهاء في تدنيه المحاسبة الألمانية أو الإيطالية أو بلاد المفوضية الأوروبية .

وبالتأكـــيد ففـــي عام 1973 كانت فلسفة وضع المعايير والفكرة المسيطرة علـــى خدمة أسواق رأس المال تتمثل فى توفير معلومات صادقة وعادلة أثرت

بشكل كبير على المحاسبة بأوروبا أو اليابان ، وعلى الرغم من ذلك فإن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة قد تحركت بدعم ملحوظ من تلك البلدان وبحدة قليلة بشكل ملحوظ ، وفيما يلي العوامل التي ساعدت علي ذلك :-

1- التمثيل الكبير للبلاد غير الأنجلو ساكسونية في المجلس والأطراف الفاعلة والتعيين النهائي للفرنسيين وبعد ذلك اليابانيين كرؤساء في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة .
2- الممثلين المفوضين القوميين من تلك البلدان والذين قد تم تدريبهم في مكاتب المحاسبة الكبيرة أو الشركات المتعددة الجنسية والذين لا يعتبرون من البيروقراطيين الحكوميين .
3- الرغبة في عديد من البلاد الأعضاء بالمجلس في تقوية أسواق راس المال الخاص بها وتحديث نظمها المحاسبية (وقد تم الإحساس بتلك الرغبة بقوة في عديد من البلدان لا سيما في فرنسا وإيطاليا من السبعينات فطالع) .
4- الزيادة في تدويل عالم المال والتمويل وذلك الذي تبحث عنه بعض الشركات الألمانية واليابانية بسعيها للحصول على التمويل عبر البحار .
5- الرغبة في تجنب السيطرة والسيادة الأمريكية على المحاسبة وبالتالي فقد تم النظر إلي لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على أنها تعتبر اقل أسوأ بديل .

في كثير من الحالات فإن المعايير الدولية للمحاسبة قد تم إصدارها بشكل قد لا يتسق مع تلك البلاد أو روح القواعد المحاسبية الخاصة بها ، ومع ذلك فإن الممثلين القوميين غالبا مالا يقوموا بإبداء تصويتهم لمصلحة تطبيقات بلادهم ، وأحيانا ما تكون تطبيقات بلادهم قد تغيرت لاحقا تجاه المعايير

الدولية للمحاسبة ، هذا المظهر الأخير قد كان واضحا لاسيما في حالة المحاسبة عـــن المجموعة ، حيث سبب التوجيه السابع للاتحاد الأوروبي تغيرات شديدة في أوروبا بشكل واسع في اتجاه واحد مع مضمون المعايير الدولية للمحاسبة، أيضا فإن رسملة عقود الاستئجار والمحاسبة عن الضرائب المؤجلة قد تسربت إلي أوروبا .

إن الآثـــار المباشرة للجنة المعايير الدولية للمحاسبة على كافة ذلك يمكن ملاحظتها في مجالين هما : -

1- في بعض الحالات وافقت سلطات صنع القواعد على استخدام المعايير الدولـــية للمحاســـبة في بعض المواقف على سبيل المثال في فرنسا أو إيطاليا بخصـــوص بعـــض جوانب الحسابات الموحدة ، وقد بدا المنظمين في اليابان حديثا عملية فحص تطابق قواعدها مع المعايير الدولية للمحاسبة .

2- اخـــتارت بعض الشركات إن تستخدم تلك المعايير في إعداد جزء أو كـــل من قوائمها المالية الرئيسية أو المتممة . وهذا يمكن ملاحظته لا سيما في سويســـرا وابتداء من عام 1994 في ألمانيا ، ولكن تم تطبيقها على عديد من الشركات الضخمة من خلال قارة أوروبا .

إن الآثـــار غير المباشرة يمكن تبينها في القبول التدريجي لكثير من أفكار لجـــنة المعايـــير الدولية للمحاسبة في أوروبا واليابان ، على سبيل المثال أثناء المفاوضـــات الحكومية في التوجيه السابع كان وجود المعيار الدولي للمحاسبة رقـــم (13) عن محاسبة المجموعة كان نقطة الإحالة أو المرجعية لا سيما انه قـــد تـــم إصـــداره عن طريق المجلس متضمنا بلاد كثيرة من أعضاء الاتحاد الأوروبـــي ، أيضـــا ارتبط عدد صغير نسبيا من الممثلين القوميين من البلاد

الرئيسـية بجدل ونقاش مستمر في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة والتنظيمات الدولية الأخرى ، وقد ساهم كل ذلك في فهم والتقريب النهائي لوجهات النظر.

(3) البلاد ذات أسواق رأس المال Capital - Market Countries

تتضـمن تلـك المجموعة الأخيرة عديد من البلدان تشمل أعضاء المجلس الحاليـن علـى سـبيل المـثال الولايات المتحدة الأمريكية ، كندا ، المملكة المـتحدة، اسـتراليا ، جنوب أفريقيا وهولندا ، ومع ذلك فإن هناك عديد من الـبلدان الأخرى التحقت بشكل متزايد بمجموعة بلدان رأس المال لاسيما تلك التـي ارتبطت بشركات ضخمة أو حسابات المجموعة وأبرزها فرنسا واتحاد الشمال (اسكندنافيا) .

إن نشـر المعلومـات العادلة والموحدة والمراجعة الخاص بأسواق رأس المـال والتـي يتم تنظيمها عن طريق معايير غير حكومية والتي يتم تحديدها بمسـاعدة إطـار عام فكرى تمثل فلسفة خاصة بتلك البلدان ، ويعتقد إن تلك البلاد تبعا لذلك قد أثرت في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ، وفى الحقيقة ففي الماضي فإن واضعي المعايير في الولايات المتحدة أو المملكة المتحدة لا يبدو انهـم قـد بذلـوا مجهودات رئيسية في تغيير قواعدهم في تلك الحالات التي خلالهـا يكـون هـناك تعارضات وعدم اتساق ، ومع ذلك فإن مجلس معايير المحاسـبة المالـية FASB ومجلـس مبادئ المحاسبة في المملكة المتحدة قد ساعدوا في دعم التوفيق .

ورغما عن إن تأثير لجنة المعايير الدولية للمحاسبة على واضعي المعايير يمكن تبينه ، على سبيل المثال فإن الإطار الفكري لمجلس مبادئ المحاسبة في المملكـة المـتحدة قـد جاء بعد اللجنة وهو يرتبط بشكل وثيق بها . حيث تم

استخدام إطار عمل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ، حيث إن واضعي المعايير في المملكة وكندا واستراليا قد تطلعوا بشكل وثيق للمعايير الدولية الملائمة قبل وضع أو تغيير معاييرهم الخاصة . ولاشك إن عديد من المشروعات المشتركة بين تلك البلاد ولجنة المعايير الدولية للمحاسبة قد نفذت في أواخر التسعينات (على سبيل المثال المعيار الدولي للمحاسبة رقم 14 المعدل والمعيارين الدوليين رقمي 33 و 37) .

وعلى مستوى الشركات في تلك البلاد فإن هناك تأثير مباشر على المعايير الدولية للمحاسبة يمكن تبينه جزئيا بسبب أن هناك قليل من التعارضات الجوهرية بين المعايير القومية ومعايير اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة ، وأيضا بسبب إن هناك بعض المميزات قد تنشأ من الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة على وجه التحديد .

4/5/4 النتائج التجريبية والملاحظات الأخرى عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة

Empirical Findings and Other Comment On IASC

هناك بعض التحليلات التجريبية عن آثار لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ، حيث تم التوصل إلي استنتاجات نشأت عن التوفيق القانوني **Jure Harmonization** تتمثل في إن اللجنة لم تنجح في تغير المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة ، بينما درست كتابات أخرى الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة لخمسة أو ستة من البلاد الحيوية ، حيث افترضت إن اللجنة كان لها تأثير قليل ، في حين تطلعت أحد الدراسات الأخرى بمزيد من التوسع إلي درجة التوافق خلال الفترة من 1973 إلي 1979 . حيث توصلت إلي انه ليس

هـــناك نتـــيجة اكبر من إن فترة وجود اللجنة قد تزامنت مع التوفيق المتزايد للمعايير المحاسبية .

وقـــد وجـــد بعض الباحثين بعض الالتزام المتزايد عن طريق البلاد ذات معايـــير لجـــنة المعايـــير الدولية للمحاسبة إلا إن نتائجها كانت محل نزاع في المملكـــة المـــتحدة ولجـــنة المعايير الدولية للمحاسبة أو المحاسبة في الولايات المـــتحدة ، علـــى الرغم من أنها قد أخذت في الحسبان التطورات القانونية أو التشريعية بعد عام 95 ، وقامت أيضا بدراسة التطبيقات قبل ذلك التاريخ .

والســـؤال الذي يمكن أثارته يتمثل في تحديد العوامل التي يمكن إن تحفز بعض الدول في قبول تلك المعايير المحاسبية الدولية كمعايير وطنية ، ويتطلب الأمـــر للإجابة على ذلك التساؤل تحديد موقف عدة قضايا أخرى هامة تتمثل في آلاتي : -

(a) هـــل قـــبول المعايـــير الدولية في دولة ما سوف يخفض من تكلفة تنظيم الوظيفة المحاسبية لهذه الدولة ؟ .

(b) هـــل قـــبول المعايـــير الدولية في دولة ما سوف يؤدى إلي تحسين جودة الـــتقارير المالـــية للشركات الأجنبية المسجلة في بورصة الأوراق المالية لهذه الدولة ؟.

(c) هـــل قـــبول المعايـــير الدولية في دولة ما من شأنه إن يعوق أو يضر عملية تنظيم وتطوير الوظيفة المحاسبية في مجالات محاسبية أخرى لهذه الدولة ؟.

(d) هل قبول المعايير الدولية في دولة ما من شأنه زيادة المساهمة في تحسين التوافق المحاسبي على المستوى الدولي والمحلى ؟

ولاشـــك إن قـــبول المعايـــير الدولية بمعرفة منظمة مهنية محلية أو أحد أعضـــاء اللجنة الدولية سوف يتوقف أو يتحدد بدرجة كبيرة على حجم الموارد الماديـــة والبشرية والفنية المتاحة لهذا العضو أو المنظمة . لذا فإن أي منظمة مهنية أو عضو اللجنة لا تمتلك قدرا معقولا من الموارد المالية لإدارة وتنظيم مهـــنة المحاســـبة محلـــيا وليس لديها الكفاءات المهنية اللازمة لدراسة وتقديم الحلـــول المناســـبة للمشاكل المحاسبية يمكنها إن تقلل من تكاليف عملية تنظيم وإصـــدار المعايـــير المحاســـبية المحلية بقبول معايير اللجنة الدولية . إن ذلك ســـوف يـــؤدى إلي تحقيق الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد المحدودة للهيئات المهنية وخصوصا في الدول النامية

ولـــيس بخاف فإن مهنة المحاسبة في معظم الدول تتميز بضعف الكيانات والتنظـــيمات المهنـــية المهـــتمة بوضـــع المعايـــير المحاسبية ، وقلة الموارد المخصصـــة لها ومحلية النشاط للعديد من الشركات ، وقلة الكفاءات في مجال المعـــرفة المحاســـبية ، وهـــذا مـــا دفع العديد من هذه الدول بالإسراع بقبول المعايـــير الدولـــية كبديل لتطوير معايير محلية ، وبالرغم من إن عملية القبول هـــذه تبدو ذات منفعة مباشرة للدول النامية ، إلا أنها تحمل في طياتها مخاطر عديـــدة أهمها : احتمال قبول معايير محاسبية دولية غير ملائمة للبيئة التحتية لمهنة المحاسبة ، الاعتماد المتزايد على الخبراء الأجانب ، وأخيرا النقص في الدوافع على تطوير معايير محلية .

4/5/5 مستقبل التوفيق لمعايير المحاسبة الدولية

Harmonization The Future IAS

المعايير الملائمة والثنائية Appropriate and Dual Standards

قبل التفكير في مستقبل التوفيق الدولي ، فإن هناك نقطتين مرتبطتين ببعضهما ثم طرحهما مبكرا يجب إن يتم مراعاتهما ، وقد تم تضمين كل منهما في الاقتراح الخاص بأن الشركات يجب إن تعد مجموعة من القوائم المالية الرئيسية التي يجب إن يتبع معايير محاسبية اكثر ملائمة لغالبية المستخدمين في أوطانهم ، كما يجب إن يتم إعداد مجموعة ثانوية باستخدام معايير محاسبية أخرى والتي ستكون اكثر ملائمة للمستخدمين المستهدفين في البلاد الأخرى ، وبشكل بديل يمكن إن يكون هناك مجموعة من المعايير متفق عليها دوليا (ربما تلك الخاصة بلجنة المعايير الدولية للمحاسبة) والتي سيتم استخدامها في كافة البلدان عندما يتم إعداد حسابات ثانوية للمستخدمين الأجانب .

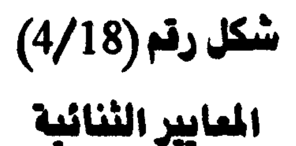
تتمثل النقطة الأولى فيما إذا كان معايير الأنجلوساكسون تعتبر ملائمة لغالبية الشركات في قارة أوروبا أو في البلاد الآخذة في النمو أم لا ، حيث تم تطوير تلك المعايير في ظل بيئة قوانين حرة فضفاضة للشركات ، وبورصات أوراق مالية ضخمة ، وملكية واسعة للأسهم وتنظيمات ضخمة للمراجعة ، ومراجعين مدربين جيدا ، وقد كان غير واضحا على وجه الإطلاق أن المحاسبة البريطانية ستكون أكثر ملائمة لمجموعة من الشركات الألمانية أكثر من المحاسبة الالمانية ، والممكن تماما أن يكون النظام الموحد للمعايير أكثر ملائمة من نظام المحاسبة الأنجلوساكسون للدول الآخذة في النمو أو الناشئة

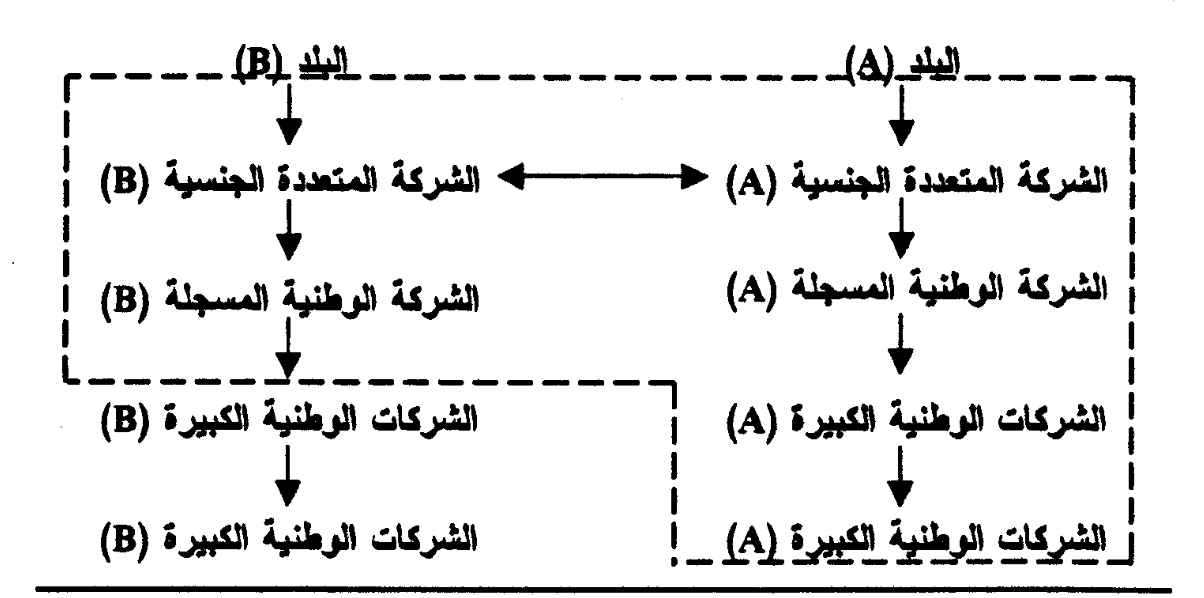
ذات الشـــركات القلـــيلة المســـجلة بالبورصـــة أو تكون ذات ملكية معقدة أو محاسبين مؤهلين بشكل مرتفع .

لذلك السبب الموضح أعلاه قد يكون من السهولة أو الأفضل أن يتم توجيه محـــاولات التوفـــيق للشركات المسجلة فقط على اعتبار أن بها كثير من حملة الأســـهم ، كما أنها بوجه عام ترتبط بالتجارة الدولية وطرح الأسهم عن طريق الاكتـــتاب العام ، ولذلك السبب فإن محاسبة الأنجلو ساكسون تبدو أنها النظام الملائـــم الذي على أساسها يتم عمل التوفيق حيث أنها تركز على وجهة النظر الصـــادقة والعادلـــة ، والجوهـــر فوق الشكل ، والمراجعة المستقلة والتوحيد والتوجه نحو المساهم وما إلى ذلك .

إن المناقشة التي تمت بأعلاه قد يتم شرحها بمساعدة الشكل رقم (4/18) حيـــث يتمثل البلد (A) في أحد بلاد الأنجلوساكسون ، أما البلد (B) فإنها ليست من البلاد الأنجلوساكسون ، إن السهم ذو الرأسين في قمة الشكل تمثل الأهداف الرئيســـية للتوفـــيق ، ومع ذلك من الصعب تبين كيف يمكن للشركة المتعددة الجنسية (B) أن تختار معايير دولية ما لم تكون الشركة المسجلة في البلد (B) تقـــوم بعمـــل ذلك أيضا ، أو أن المعايير الثنائية قد تم تطبيقها ، وبخلاف ذلك فـــإن الشـــركات المســـجلة المختلفة في نفس البلد سوف تتبع قواعد مختلفة ، عـــلاوة علـــى ذلـــك ما هو يشكل بدقة الشركة المتعددة الجنسية من الصعوبة تحديـــده عـــن طريق التوسع في تلك المناقشة ، من وجهة نظر لجنة المعايير الدولـــية للمحاســـبة فإن كافة الشركات في البلاد (A) والشركات (B) يجب أن تمثل أهداف للتوفيق ، ومع ذلك فإن المناقشات في الفقرة السابقة قد تؤدي إلى نتـــيجة بديلة مؤداها أن الشركات داخل الخط المتقطع يجب أن تتوافق وتتناغم مع معايير لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ، وترك مجموعة الشركات في البلد

(B) بـــدون أن تـــتأثر على الأقل بصفة مبدئية ، وتحديد ما إذا كانت الشركات المســـجلة في البلد (B) يجب أن تعد قوائم مالية إضافية باستخدام قواعد محلية ستكون موضوعا يتعلق بالبلد (B) ، إن الصياغة الأكثر أفضلية لتلك المناقشة هـــي أن حسابات المجموعة للشركات المتعددة الجنسية فقط في البلد (ب) هي التي تحتاج أن تتأثر ، في الواقع التطبيقي فإن تلك الصياغة تنشأ في كثير من الـــبلاد الأوروبـــية والـــيابان ، وهي تتضمن استخدام قواعد مختلفة لحسابات الشـــركة في البلد الأم عن تلك التي تستخدم لحسابات المجموعة في أوروبا ، إن ذلـــك يطـــرح سؤال عما إذا كان من مجموعتي الحسابات يمكن أن تعطي صـــورة صـــادقة وعادلـــة ، وقـــد يجادل المرء بأن حسابات الشركة الأم يتم تصـــميمها لتعطـــي صورة عن الحسابات لأغراض الضرائب أو التوزيع في حيـــن أن حســـابات المجموعة تتعلق بقياس الأداء ، ولذلك فإن وجهتي النظر تعتبر معقولة تماما .


شكل رقم (4/18)
المعايير الثنائية



وفيما يلي بعض الأمثلة :-

1- القواعد الأمريكية والمعايير الدولية للمحاسبية تحل محل القواعد المحلية.

2- معايير ثنائية .

ويتمـــثل نموذج النوع الأول تتمثل في أن السلطات اليابانية تسمح لبعض الشـــركات أن تنتج حسابات مجموعة طبقا للقواعد الأمريكية بدلا من القواعد اليابانـــية ، وكما سبق الذكر فإن هناك تغيرات للقانون في ألمانيا تتيح أن تحل القواعـــد الأمريكية والمعايير الدولية للمحاسبة محل القواعد المحلية لحسابات المجموعة للشركات المسجلة ، ولذلك فإن عديد من الشركات الألمانية تشترك في النوع الأول عن حسابات عام 1998 وما بعد ذلك ، أما مثال النوع الثاني حيـــث يتمـــيز بمرونة القواعد القومية والتي تتيح لحسابات المجموعة أن تتبع القواعـــد الأمريكية أو المعايير الدولية للمحاسبة عن طريق اختيار بدائل محلية غير عادية ، وكطريقة أخرى ثالثة تتمثل في توفير معلومات متماثلة لأغراض إعطاء تسويات رقمية ، وتعتبر تلك الطريقة الأكثر شيوعا في شكل المطابقات علـــى القواعـــد الأمريكية عن طريق الشركات الأجنبية المسجلة في بورصة الأوراق الماليـــة الأمريكية (على سبيل المثال شركة **Daimler-Benz** قبل عام 1996 والخطـــوط الجويـــة البريطانية) . وكمثال أخر (النوع الرابع) أنتج بنك **Deutsche** مجموعتين من حسابات المجموعة من عام 1995 إلى عام 1997 تأسيســا علـــى قواعـــد ألمانـــيا والمعايـــير الدولية للمحاسبة ، وهناك بعض الصـــعوبات المـــتعلقة بكافـــة تلك الأنواع الأربعة ، حيث يطرح النوع الأول والثانـــي مشكلة عدم إمكانية المقارنة المحلية ، أما النوع الثاني فهو أيضا غير ثابـــت حيث أن أحد مجموعتي القواعد قد تتغير بطريقة معينة والتي بمقتضاها

تـؤدي إلـى الالـتزام المتزامن ، أما النوع الثالث والنوع الرابع فهما يتسمان بارتفاع التكلفة واحتمال إثارة الارتباك .

إصلاح لجنة المعايير الدولية للمحاسبة Reform of the IASC

أجريـت عديـد من الدراسات لتقييم فاعلية دور اللجنة الدولية في مجال توافـق وتوحـيد المعايـير الدولـية ، ولقـد انتهت بعض الدراسات إلى أن الاخـتلافات الجوهـرية في البيئة المحاسبية بين الدول وما يتبعها من ثقافات محاسبية مختلفة يجعل مصداقية اللجنة موضع شك وجدل .

كما أكدت دراسات أخرى على ضرورة استمرارية اللجنة وترشيد وزيادة فاعلـية دورهـا في تحقيق التوافق الدولي من منطلق أن الأحداث والصفقات والاقتصـادية التـي تهتم المحاسبة بقياس وعرضها والإفصاح عنها لا تختلف مـن بيـئة إلـى أخرى وإنما هي متجانسة وذات طبيعة واحدة ، وأن المشكلة الوحـيدة تكمـن في أن الدول تستخدم بدائل محاسبية مختلفة أو متنوعة لقياس والإفصـاح عن تلك الأحداث مما يؤدي إلى التعددية ، لذلك فإن مهمة اللجنة تنحصر في محاولة انتقاء عدد محدود جدا من البدائل المحاسبية المقبولة قبولا عاما وتقليل التعارضات والاختلافات بينها إلى أدنى ما يمكن .

عمومـا يمكن القول أن بقاء اللجنة واستمراريتها في نمو مضطرد خلال المـراحل المخـتلفة لـتطورها يتضـح من الزيادة المضطردة في عضويتها والزيادة الكبيرة في حجم القضايا والمشاكل المحاسبية على جدول أعمالها .

ويمكـن تفسـير ذلك من خلال مدى قدرها على البقاء والاستمرارية عن طريق دحض مزاعم المشككين وإثبات عدم منطقية أو خطأ اعتقادهم في عدم شـرعية وصـعوبة استمرارية اللجنة الدولية مستقبلا ، ويتم ذلك أيضا بتقديم

براهين وحجج – بخلاف الأهداف المعلنة في دستور اللجنة – تدلل على أهمية وضرورة وجود اللجنة والعمل على تدعيم هذا الوجود وضمان استمراريته .

فــلا شــك أنه من الاستراتيجيات المهمة والتي ينبغي التركيز عليها عند دراســة دور اللجــنة ومصداقيتها في تحقيق التوافق المحاسبي ضرورة إقامة وتطويــر علاقات الحوار والتدعيم الودية بين اللجنة الدولية وبيئتها الخارجية والكفــاءة في إدارة الصراع بين الطبقات المكونة لبيئتها الداخلية ، فمن خلال تتــبع كيفية إدارة اللجنة الدولية لبيئتها الداخلية والخارجية يمكن التركيز على الدور الذي تلعبه اللجنة في مجال التنظيم المحاسبي الدولي .

بإيجــاز هناك عاملين مهمين من بين العديد من العوامل الأخرى التي من الممكــن اســتخدامها لفهــم وتحلــيل دور لجنة المحاسبة الدولية في موضوع الــتوافق وكيفية زيادة شرعيتها وتأكيد استمراريتها مستقبلا . وهذين العاملين هما :

(1) التشــابه والتجانس الكبير بين العمليات والأحداث الاقتصادية التي تهتم بها المحاسبة .

(2) الاختلافات البيئية بين الدول .

عمومــا فقــد كونت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة لجنة عمل استراتيجية **Strategy Working Party** في عام 1997 لدراسة ما إذا كانت التغيرات في هــيكلها يتعين إتمامه بعد استكمال برنامج صلب معايير **Core Programme** للمــنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) ، وقد تم نشر تقرير لجنة العمل (تشكيل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة للمستقبل) في نهاية عام 1998 ، حيــث تطلب المقترح أن يتم الموافقة عليه عن طريق المجلس (3/4 الأغلبية

المطلوبة) والتنظيمات العضوية للجنة المعايير الدولية للمحاسبة (مطلوب أغلبية بسيطة) .

وتتمثل الأسباب المقترحة للتغيير ما يلي :-

(1) تخفيض العبء على الوقت المستغرق من ممثلي المجلس الذي يعملون من خلاله بجدية ، لا سيما للسنتين التي تم خلالهما استكمال برنامج صلب المعايير Core Programme .

(2) تمكين مجموعة أكبر من البلاد والتنظيمات ليكونوا أعضاء في المجلس.

(3) زيادة درجة التضامن مع واضعي المعايير القومية للإسراع نحو تطابق المعايير بشكل عالمي واسع النطاق .

إن الجدل حول الاصطلاح يرتبط بإتمام فكرتين هما الاستقلال والتمثيل ، وذلك يمكن أن ينظر إليه أيضا على أنه كفاح ونضال بين فلسفة الأنجلوساكسون ودول قارة أوروبا .

ويتمثل الجدل الخاص بالاستقلال في أن معايير المحاسبة الجيدة هي تلك المصممة من أجل المصلحة العامة بإتباع إطار عام فكري منشور ، ونتيجة لذلك فإن واضعي المعايير الذي يعملون وقت جزئي لمكاتب المحاسبة أو الشركات الكبيرة ليسوا مستقلين بشكل كافي ، أما الجدل حول التمثيل فيدور حول أن الشرعية تأتي من ارتباط كافة الأطراف المهتمة ، ولذلك فإن المجلس الذي يعمل وقت جزئي أكبر يعتبر ملائما .

بإيجاز يمكن القول بأن عملية التوافق المحاسبي الدولي ليست عملية بسيطة فهي تتسم بالاستمرارية والاتصال ، كما أن دور لجنة المعايير الدولية للمحاسبة ضروري وحيوي ، ولتعزيز أهميتها في مجال إنجاز عملية التوافق المحاسبي يتعين التأكد من تحقق الفاعلية والقبول للجهاز القائم وإصدار

المعايـير المحاسبية ، وتوفر درجة الجودة المرغوبة في كل معيار من معايير المحاسبة الدولية ، بالإضافة إلى وجود الكفاءة والفاعلية في إدارة البيئة الخارجية للجنة .

عموما إن الانتقادات الموجهة للجنة الدولية في تلك المجالات الثلاث من الممكن للجنة السيطرة عليها من خلال وضع استراتيجية لكيفية إدارة الصراع والتعارض بين مكونات أو عناصر بيئتها الخارجية .

ولن تتحقق أهداف القوائم المالية – بصرف النظر عن مجموعة المعايير المطبقة – ما لم يؤدي كل طرف عضو مسئوليته تجاه الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية وبالإرشادات التفسيرية الصادرة عن اللجنة الدولية لهذه المعايير ، لذا فإن نجاح عملية التوافق المحاسبي الدولي هي مسئولية جماعية وليست مسئولية فردية ، وعلى ذلك فإن اللجنة الدولية على الرغم من الانتقادات التي توجه إليها سوف تبقى بسبب التحدي الكبير الذي تواجهه مهنة المحاسبة في ظل عولمة الاقتصاد وأسواق المال العالمية والتجارة عبر الإنترنت وانتشار الشركات المتعددة الجنسية .

مجهودات الاتحاد الأوروبي في التوفيق The EU Efforts of Harmonization

الأسباب والمحددات

إن أهداف معاهدة روما 1957 تتضمن القيام بتحريك حر للأشخاص والمنتجات والخدمات ورأس المال ، ويتضمن ذلك إلغاء الحواجز الجمركية واستبعاد فرض تعريفات مشتركة على بلاد ثالثة وتحديد إجراء للسماح بالتنسيق بين السياسات الاقتصادية ، وعلى وجه التحديد فإن السياسة الصناعية

المشـــتركة دعــت إلـــى خلـــق بيئة أعمال موحدة تتضمن التوفيق بين قانون الشركات ونظم الضرائب مع خلق سوق رأس مال مشتركة .

ويتمـــثل التـــبرير الخـــاص بـــتلك الأهداف في الحقيقة القائلة بأن أنشطة الشـــركات تمـــتد وراء الحدود القومية ، وأن حملة الأسهم والأطراف الأخرى يحتاجون حماية من خلال الاتحاد الأوروبي ، ومن أجل تحقيق ذلك ومن أجل تشـــجيع حركة رأس المال ، فمن الضروري أن يتم خلق تدفق من المعلومات المالـــية المتجانسة الموثوق فيها بخصوص الشركات من كافة أجزاء الاتحاد ، عـــلاوة علـــى ذلـــك فحيـــث أن الشركات في بلاد الاتحاد الأوروبي المختلفة موجودة بنفس الشكل وتتنافس مع بعضها البعض ، لذلك فإنها يجب أن تخضع لنفس القوانين والنظم الضريبية .

إن عوائـــق توافق التقرير المالي وقانون الشركات قد تم مناقشتها سابقا ، إلا أنـــه مـــن الأهمية هنا تحديد تلك الاختلافات الرئيسية بين النظم المحاسبية القومـــية المختلفة في الاتحاد الأوروبي ، وهي تتضمن الاختلافات بين علاقة الدائنيـــن وعـــدم الشـــفافية فـــي نظـــم المحاسبة التقليدية الفرنسية – الألمانية والمســـتثمرين والإفصاح في نظم الأنجلو والهولندية وبين القوانين والضرائب المبنـــية علـــى قواعـــد ومعايير يتم وضعها مهنيا ، تلك الاختلافات الكبيرة قد ســـاهمت بشـــكل أو بأخـــر لحد كبير في اختلافات في حجم وقوة المهنة ، إن التنظيمات المهنية الصغيرة والضعيفة في البلاد الفرنسية والألمانية تمثل عائقا على التحركات صوب المحاسبة والمراجعة الأنجلوهولندية .

التوجيهات والتشريعات Directives and Regulations

حاول الاتحاد الأوروبي التوفيق بين قوانين الشركات والمحاسبة من خلال أداتيــن رئيسيتين هما الارشادات Directives التي يجب أن يتم إدخالها داخل قوانين الحكومات العضو ، والتشريعات Regulations التي تصبح قوانين من خــلال الاتحاد الأوروبي بدون الحاجة إلى سنها من خلال تشريعات وطنية ، إن الاهتمام في ذلك الجزء ينصب حول التوجيهات حول قانون الشركات ومع نوعيــن من التشريعات . يوضح الجدول رقم (4/19) ذلك والذي يوفر وصف مختصــر أيضــا عن نطاق تلك التوجيهات والتشريعات ، إن توجيهات قانون الشركات الأكثر ملائمة للمحاسبة تتمثل في التوجيه الرابع والتوجيه السابع .

وفيما يلي ملخص عام بإجراءات وضع تلك الارشادات :-

(1) تقرر المفوضية الأوروبية – التي تمثل مركز الخدمة المدني الدائم للاتحاد الأوروبي – المشروع وتطلب أحد الخبراء لإعداد تقرير عنه ، (2) وبعد ذلك يــتم إعداد يتم إعداد وثيقة للمناقشة والتي يتم دراستها عن طريق لجنة للعمل والتــي يســفر عنها إصدار مسودة توجيه ، (3) يتم التعليق على المسودة عن طــريق مجلس منتخب برلماني أوروبي ولجان اقتصادية أو اجتماعية (مجلس استشــاري) ، (4) ويتم تقديم مقترح معدل معد بعد ذلك عن طريق لجنة عمل مــن مجلس الوزراء (يتكون المجلس من وزراء ملائمين من كل بلد بالاتحاد الأوروبي) ، (5) ويتم تقرير ما إذا كان التوجيه أو التشريع يتم اختياره .

فــي حالــة التوجــيه فإن الحكومات العضو يطلب منها أن يدخل القانون الوطنــي داخــل فــترة محــددة ، ويتضمن الجدول رقم (4/19) التوجيهات والارشادات والتشريعات الملائمة لمحاسبة الشركات .

جدول رقم (4/19)

التوجيهات والتشريعات الملائمة لمحاسبة الشركات

التوجيهات في قانون الشركات	تواريخ المسودات	التاريخ المختار	القانون في المملكة المتحدة	الموضوع
الأولى	1964	1968	1972	قواعد Ultra Vires
الثاني	1970 ، 1972	1976	1980	تقييم الشركات العامة ، الحد الأدنى لرأس المال ، التوزيعات.
الثالث	1970 ، 1973، 1975	1978	1987	الاندماجات .
الرابع	1971 ، 1974	1978	1981	أشكال العرض وقواعد المحاسبة.
الخامس	1972 ، 1983	-	-	الهيكل والإدارة ومراجعة الشركات.
السادس	1978	1982	1987	الاندماجات .
السابع	1976 ، 1978	1983	1989	المحاسبة عن القوائم الموحدة.
الثامن	1978	1984	1989	تأهيل وعمل المراجعين
التاسع	-	-	-	روابط بين مجموعات الشركة العامة.
العاشر	1985	-	-	الاندماجات الدولية للشركات العامة.
الحادي عشر	1986	1989	1992	الإفصاحات الخاصة بالفروع.
الثاني عشر	1988	1989	1992	الشركة العضو .
الثالث عشر	1989، 1996، 1997	-	-	الاندماجات .
الرابع عشر	1980 ، 1983	-	-	معلومات العاملين .
التشريعات				
أوروبا الشرقية	1970 ، 1975	-	-	الشركة الأوروبية التي تخضع لقوانين الاتحاد الأوروبي.
المجموعات الاقتصادية الأوروبية				شكل المشروع للشركات المشتركة المتعددة الجنسية .

التوجيه الرابع

تعتمد الآثار الدقيقة لأي توجيه على أي بلد على القوانين التي يتم سنها عن طريق التشريعات الوطنية ، ويغطي التوجيه الشركات من القطاع العام والخاص في كافة بلدان الاتحاد الأوروبي ، وتتضمن بنود تلك التوجيهات ما يتعلق بقواعد التقييم وأشكال القواعد المالية المنشورة ومتطلبات الإفصاح ، رغما عن ذلك فلم يغطي التوجيه التوحيد والذي تم تركه للتوجيه السابع ، إن المسودة الأولى قد نشرت في عام 1971 قبل أن تدخل المملكة المتحدة وايرلندا والدانمارك في الاتحاد الأوروبي عام 1973 أو يكون لها ممثلين في المجموعة ، تلك المسودة الأولية قد أثرت بشدة عن طريق قانون الشركات الألماني ، لاسيما في ذلك القانون الصادر في عام 1965 ، ونتيجة لذلك فقد كانت قواعد التقييم متحفظة ، كما أن أشكال عرض القوائم المالية قد تم تقريرها بتفاصيل صارمة ، كما أن الإفصاح عن طريق الإيضاحات كانت محدودة جدا ، ويتعين أن يتم متطلبات ذلك التوجيه عند إعداد القوائم المالية .

إن تأثير المملكة المتحدة وايرلندا على المفوضية والمجلس والمجموعة قد تمثلت في مسودة معدلة أصدرت في عام 1974 ، ونتيجة لذلك التأثير فقد تم إدخال مفهوم الصورة العادلة والصادقة . وهناك تغير أخر حدث في عام 1974 (المادة 31) تمثل في بعض المرونة في عرض القوائم المالية ، وقد استمرت تلك العملية ، وعن طريق نشر التوجيه النهائي فقد تم تحديد الصورة العادلة والصادقة كمبدأ دائم في إعداد القوائم المالية ، بالإضافة لذلك فإن المبادئ الأربعة الخاصة بالمملكة المتحدة (الاستحقاق ، التحفظ ، الثبات ،

والاســتمرارية) قد تم جعلها أوضح مما جاءت في المسودة الصادرة في عام 1974 .

إن مزيد من إعادة الترتيب والتنظيم والتلخيص للبنود في القوائم المالية قد تــم جعلهــا ممكــنة (المادة الرابعة) ، أيضا فقد كان هناك دعوات لمزيد من الإيضــاحات فــي مسودة عام 1974 مقارنة بمسودة عام 1974 والمزيد في التوجــيه النهائي مقارنة بما جاءت في عام 1974 (المواد 43 ، 64) ، وهناك اهــتمام أخــر لمحاســبي الأنجلو هولندا ارتبط بأثر الضرائب على حسابات الفرانكو ألمانيا وقد تطلب إفصاحات إضافية في مسودة عام 1974 بخصوص تضمين أثر الضرائب في التوجيه النهائي (مسودة المادة رقم 30 ورقم 35) .

ان الحقــيقة الخاصة بأن الحكومات العضو قد تسمح أو تتطلب نوع معين مــن محاسبة التضخم تم معالجته بتفصيل أكبر مما جاء بالمسودة الخاصة بعام 1974 (المادة رقم 33) ، وتنظر اللجنة إلى المشاكل العملية الناشئة من تطبيق التوجــيه وتقــوم بتقديم اقتراحات للتعديلات (المادة 52) ، وقد اقترح التوجيه الــرابع ليتم العمل به في الحكومات الأعضاء في يوليو 1980 وقد تم الالتزام بتنفيذه في يناير 1982 .

إن التطبــيق في المملكة المتحدة قد تم استحضاره في قانون الشركات في عــام 1981 ،وقد تضمنت التغيرات أشكال العرض الإلزامية ومتطلبات التقييم التفصــيلية والتــي تؤثــر أيضا في هولندا وايرلندا بطريقة متماثلة . في بلاد أخرى فإن إدخال مفهوم الصورة الصادقة والعادلة كمتطلب غالب والمتطلبات الخاصــة للإفصــاحات الإضــافية والتوســع في النشر والمراجعة لكثير من الشركات كان جوهريا وواضحا .

ومن الواضح أن أيا من معايير تقييم الأصول أو أشكال عرض القوائم أو الإفصـــاحات قـــد تم توحيدها بالكامل كنتيجة للقوانين اللاحقة للتوجيه الرابع ، ومـــع ذلك فإن التوفيق قد كان ملحوظا ومحتوما على الرغم من أن القوائم في المملكـــة المـــتحدة على سبيل المثال قد تأثرت بشكل قليل مقارنة بما تم تحقيقه عن طريق بعض المحاسبين بالمملكة المتحدة ، إن الدرجة الحالية من التوفيق قـــد تـــم الترحيب بها بشكل معقول عن طريق حملة الأسهم والمحاسبين خلال الاتحـــاد الأوروبـــي ، ويتعين الذكر أيضا أن هناك عديد من البلدان الأخرى (علـــى ســـبيل المثال سويسرا وبولندا) قد قامت بعمل تغيرات قانونية والتي قد تأثـــرت بشـــدة عن طريق التوجيهات ، وقد أرغم أعضاء المنظمة الاقتصادية الأوروبية (على سبيل المثال النرويج) أيضا على تطبيقات التوجيهات .

فـــي مجـــال التقييم هناك توافق بين آراء تلك البلاد التي كانت في صالح الـــتعديلات مقابل التغيرات في الأسعار (هولندا من جانب) وهؤلاء الذين كانوا ضدها (ألمانيا في الجانب الأخر) ، وقد تسمح الحكومات العضو بأشكال عديدة مـــن إعادة التقييم ، وهناك متطلب يجب إيضاحه هو ذلك الخلاف بين الأرقام المعدلة والتكلفة التاريخية .

وقـــد تظل بعض مجالات تطبيقات القياس الأساسية تنقصها التوفيق ، ففي عـــام 1990 قـــرر الاتحـــاد إقامة منتدى لواضعي المعايير الأوروبية والذين ناقشوا قضايا لم يتم تغطيتها عن طريق التوجيهات ، على سبيل المثال محاسبة عقـــود الاستئجار وترجمة العملات الأجنبية ، وفي عام 1995 أعطى الاتحاد الأوروبي دعم عام للجنة المعايير الدولية للمحاسبة كما سبق المناقشة .

وفـــي عـــام 1999 قـــام الاتحاد الأوروبي باستكمال المقترحات الخاصة بالـــتعديل الرئيســـي الأول للتوجـــيه الرابع منذ تبنيه في عام 1978 ، وقد تم تصـــميم التعديل ليسمح بمتطلبات التقييم العادلة للمعيار الدولي للمحاسبة رقـــم (39) ، حيـــث أن الشـــركات الأوروبـــية لـــم تجد أنه من المستحيل أن تلتزم بالتوجيهات والمعايير الدولية للمحاسبة في نفس الوقت .

التوجيهات الأخـــرى

يخـــتص التوجـــيه الثانـــي بعـــدد من الأمور المرتبطة برأس مال الأسهم والاخـــتلافات بيـــن الشـــركات العـــام والخاصة ، أن مسودة التوجيه الخامس ومسودة التوجيه المؤيدة تتعلق بمحاولات عن طريق المفوضية لتحسين ارتباط العاملين في الشركات ، وهناك مقترحات لإعلام العاملين وإرشادهم في الأمور الهامـــة ولارتـــباط العاملين في إدارة الشركات العامة ، يتعلق التوجيه السابع بالمحاســـبة الموحـــدة ، أم التوجيه الثامن قد تأثر بشكل كبير بنماذج التدريب ونطـــاق عمـــل المحاســـبين ولاسيما في المملكة المتحدة . ومع ذلك فإن أثره الرئيسي الآن يتمثل في تقرير من الذي يسمح له بمراجعة الحاسبات في بعض البلاد التي لها عدد صغير من المحاسبين على سبيل المثال الدانمارك وألمانيا، وقد حدثت بعض التغيرات على استقلال المراجع ومكاتب المراجعة أيضا.

وقـــد تـــم إجـــراء عديد من الدراسات على مقاييس مقترحة للتوفيق بين الاخـــتلافات الأوربـــية ، إن قليل من التناغم أو حدوث التناغم قد تم اكتشافه داخل الاتحاد الأوروبي ، وقد تم عمل عديد من الدراسات التجريبية الإضافية فـــي بريطانـــيا وفرنسا حيث تم توفير دليل إثبات قليل على وجود التوفيق في دراسات عن حالات تتعلق بعديد من قضايا القياس المحاسبية .

الفصل الخامس

قضايا الإفصاح في المحاسبة

The Issues of Disclosur in Accounting

5/1 المحاسبة كنظام للقياس والإفصاح .

5/2 طبيعة وأهمية الشفافية والإفصاح فى التقارير المالية .

5/3 مشاكل العرض والإفصاح فى التقارير والقوائم المالية .

5/4 جوانب الإفصاح الكامل فى القوائم المالية .

5/5 مشاكل ومداخل الإفصاح والتقرير فى الشركات المتعددة الجنسية .

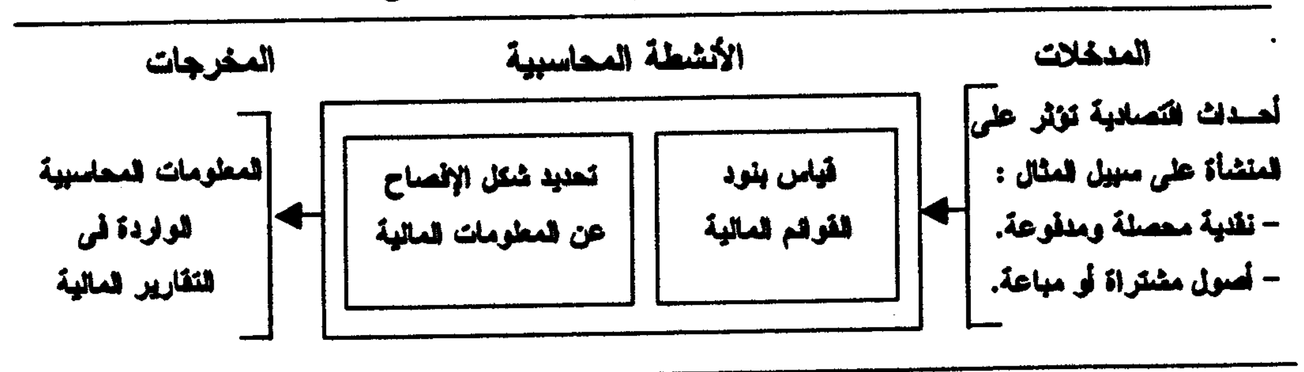
5/1 المحاسبة كنظام للقياس والإفصاح

Accounting as System for Measurement and Disclosure

عـــادة مـــا توصف المحاسبة بأنها نظام للقياس Measurement والإفصاح Disclosure ، حيث أن المحاسب يقوم بقياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية مثل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات ، ويقوم بالإفصاح عــن نــتائج عملــية القياس في شكل المعلومات المقدمة لقراء القوائم المالية وتخضـــع المعلومـــات الـــناتجة مـــن عملـــيات القياس والإفصاح المحاسبي للخصـــائص النوعـــية للمعلومـــات المحاسبية وهى الملائمة والقابلية للاعتماد علـــيها . ولـــذا يمكن تحديد نظام المحاسبة بالمدخلات التي يعتمد عليها والتى تتمـــثل فـــى الأحداث الاقتصادية Economic Events المؤثرة على المنشأة ، والأنشـــطة المحاسبية المختصة بقياس أثر تلك الأحداث على العناصر المكونة للقوائـــم المالية وتحديد الشكل الذى تظهر به القوائم المالية (الإفصاح) ، وتمثل القوائـــم المالـــية مخـــرجات هذا النظام والذي من المفترض أن يقدم معلومات مفـــيدة لمســـتخدمى القوائم المالية فى عمليات اتخاذ القرارات ، يوضح الشكل رقم (5/1) وظيفى القياس والإفصاح فى الإطار الفكري للمحاسبة .

شكل رقم (5/1)

المحاسبة كنظام للقياس والإفصاح



عموما يمكن القول بأن تسجيل المعاملات والأحداث الاقتصادية فى النظام المحاسبي (القياس Measurement) تسبق عملية إعداد وعرض القوائم المالية (الإفصـــاح Disclosure) ، وتوفـــر المعايير المحاسبية فى أحد البلدان القواعد والأســس الخاصـــة بتخصـــيص القيم النقدية للمعاملات والأحداث الاقتصادية وتســجيلها ، وحيث أن المعايير المحاسبية تختلف من بلد إلى آخر فأن عملية تســجيل (قياس) نفس نوع تلك المعاملات والأحداث الاقتصادية ستختلف تبعا لذلـــك . ومـــن ثـــم فأن التقارير المالية (الإفصاحات) ستتأثر مباشرة بالقياس المحاسبى ، وغنى عن الذكر فأن عملية القياس والإفصاح المحاسبي مرتبطان ومتداخلان مع بعضهما البعض .

القياس فى المحاسبة Measurement in Accounting

يشير مصطلح القياس إلى تخصيص أرقام أو إعداد لأشياء أو أحداث طبقا لقواعـــد معينة . وتشتمل متطلبات القيام بأنشطة القياس فىالمحاسبة على عدة مكونات هي :

1- تحديد موضوع القياس والذي يتمثل فى عناصر القوائم المالية .

2- تحديد الخصائص أو الصفات المتعلقة بموضوع القياس الواجب إخضاعها لعملية القياس **Measurement Attributes** .

3- تحديـــد توقيت الاعتراف بأثر الأحداث الاقتصادية طبقا لمعايير الاعتراف المحاسبية**Recognition Criteria** .

4- تحديد وحدة القياس المستخدمة **Measuring Unit** .

1- تحديد موضوع القياس فى المحاسبة

The Determining Object of Measurement

يجـــب أن يكـــون تحـديد موضوع القياس (الأشياء) أو الأحداث التي يتم إخضـــاعها للقـــياس متســـقا مع أهداف المحاسبة والتي تتمثل أساسا فى تقديم معلومـــات تفـــيد متخذي القرارات . وتعتبر المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة ومصـــادر هـــذه المـــوارد والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والمصادر معلومـــات ملائمـــة للمستخدمين لغرض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي تســـتطيع المنشأة خلقها ، والتي تمثل مصدر العائد للمستثمرين . ويقدم الإطار الفكـــرى للمحاســـبة المالـــية تحديدا لعناصر القوائم المالية التي تصلح أساسا كموضـــوع للقـــياس المحاســـبى لارتـــباطها باحتياجات مستخدمى القرارات للمعلومـــات . ويـــتم تقســـيم هذه العناصر إلى عناصر تمثل مقاييسا فى نقطة زمنية ، وعناصر أخرى تمثل مقاييسا للتغير خلال فترة زمنية .

2- تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية طبقا لمعايير المحاسبة

Accounting Recognition Criteria

يمكـــن وصف عملية الاعتراف المحاسبى بأثر الأحداث الاقتصادية بأنها تمـــثل تســـجيل البـــنود المترتبة عليها أو إدخال هذه الآثار فى القوائم المالية للمنشـــأة كأصـــول أو خصوم أو إيرادات أو مصروفات ، فالاعتراف ببند من البـــنود كأصول أو خصوم يتضمن ذكر وصف وقيمة هذا البند ضمن مجموع القوائم المالية ، ولا يقتصر الاعتراف بالبند على تسجيل عملية الحصول عليه أو حدوثـــه ، إنما يمتد أيضا إلى المحاسبة عن التغيرات التي تطرأ عليه حتى اختفائه من القوائم المالية .

وتعكس طبيعة عملية الاعتراف بأثر الأحداث الاقتصادية محاسبيا الحاجة إلـــى التميـــيز بين المعلومات عن تلك الآثار التي من المفيد تقديمها فى صلب القوائـــم المالـــية ، وبين المعلومات التي يتم تقديمها فى شكل ملاحظات على القوائم المالية Notes أو كمعلومات إضافية Supplementary Information ، أو شكل جداول Schedules بالقوائم المالية .

وجدير بالذكر فأن جميع المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها خارج نطـــاق القوائـــم المالـــية (فى التقرير السنوى) لا تخضع لإجراءات ومعايير الاعتراف بالأحداث الاقتصادية لكى تؤثر على عناصر القوائم المالية ، ولذلك فـــأن الإفصاح خارج القوائم المالية لا يجب اعتباره بديلا عن الاعتراف بأثر الأحـــداث الاقتصـــادية على عناصر القوائم المالية . وكقاعدة عامة فأن أكثر المعلومات فائدة عن الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات وغيرها من البـــنود والمقاييس المرتبة عليها يجب الاعتراف به وإظهاره فى صلب القوائم المالية .

يصـــور الشـــكل رقم (5/2) العلاقة بين المعلومات التي ترد فى التقارير المالـــية مـــن حيث خضوعها لمعايير الاعتراف المحاسبى أو طبقا للمبادئ ، ويمكن تحديد أي الأحداث التي يجب إدخال أثارها فى صلب القوائم المالية فى ضوء المعايير الرئيسية التالية :-

(a) تعريفات عناصر القوائم المالية

يتعيـــن أن يخضـــع البـــند الناتج من الاعتراف بآثار الأحداث الاقتصادية للتعريفات المحددة لعناصر القوائم المالية .

(b) القابلية للقياس Measurability

يجـــب أن يكـــون البند الذي يتم الاعتراف به وجوب تسجيله كأصول أو خصـــوم أو تغيـــير فى حقوق الملكية أن يتوافر له إحدى الخواص أو الصفات التي يمكن قياسها كميا باستخدام الوحدات النقدية بدرجة كافية من الموضوعية.

(c) الملائمـــــة Relevance

يجـــب أن تؤدى المعلومات عن تلك البنود التي يتم الاعتراف بها إلى أثر علـــى عملية اتخاذ القرارات من جانب قراء القوائم المالية ، سواء بتوفير قدرة تنبؤية لهذه المعلومات أو معلومات تمكن متخذ القرار من التحقق من التوقعات السابقة Feedback Value .

(d) إمكانية الاعتماد على المعلومات Reliability

يجـــب أن تحقق المعلومات عن البنود التي يتم الاعتراف بها درجة كافية من صدق تمثيلها للظاهرة والموضوعية والخلو من التحيز .

شكل رقم (5/2)

المعلومات الواردة فى التقارير المالية

من حيث خضوعها لمعايير الاعتراف والقياس والإفصاح



3- تحديد الخصائص الواجب إخضاعها للقياس Attributes Measurement

إذا خضعت أحد عناصر القوائم المالية لعملية القياس (أحد بنود الأصول علـــى ســبيل المثال) فلا بد من تحديد تلك الخاصية أو الصفة التي يتمتع بها ذلك البند التي يمكن أن تكون موضوعا لعملية القياس . نظرا لان هذا البند قد يتوافر له عدة خصائص يمكن إخضاع أي منها لعملية القياس .

ويعتـــبر تحديد الخاصية أو الصفة الذي يجب على المحاسب أن يخضعها للقـــياس بالنسبة لبنود الأصول والخصوم من أهم المشكلات التي تتعرض لها المحاســبة المالية ، وتثير كثيرا من الجدل وخلافات الرأي فى الفكر المحاسبى المعاصـــر . إذ يتعيـــن الأمر المفاضلة بين الخصائص العديدة التي تصلح أيا مـــنها موضـــوعا للقياس . فلا يمكن تقديم معلومات عن جميع تلك الخصائص مثلا لكل بند من بنود الأصول والخصوم وآلا ازداد حجم المعلومات المحاسبية الخاضعة للإفصاح فى التقارير المالية بما يترتب عليه من زيادة تكاليف إنتاج تلـــك المعلومـــات . وكذلك سوف يؤدى ذلك إلى تجاوز المعلومات المحاسبية لحدود طاقة قراء التقارير المالية على الفهم والاستيعاب .

ولـــذا يتطلـــب الأمـــر المفاضـــلة بين تلك الخصائص على ضوء معايير الاعـــتراف . ويثير ذلك مشكلة خاصة عند الحاجة إلى إقامة توازن بين درجة توافـــر تلـــك المعايير فى كل صفة من الصفات المختلفة . ومثال ذلك اتصاف الـــتكلفة التاريخـــية بدرجة عالية من إمكانية الاعتماد عليها ، ودرجة اقل من الملائمـــة ، بينما أن مقياس القيمة الحالية المخصومة يتوافر له قدرا كبيرا من الملائمـــة وقدرا اقل من إمكانية الاعتماد عليه . وتحتاج المفاضلة بين الصفات

المختلفة للأصول والخصوم إلى تقييم تلك الخواص فى ضوء أفضلية كل منها فى تحقيق أهداف المحاسبة .

وعموما يمكن القول بأن هناك أربعة خواص (صفات) رئيسية ، كل منها يمثل أساس لقياس قيمة بنود الأصول والخصوم المختلفة فى القوائم المالية . وعادة ما يشار إلى تلك الصفات بأسس قياس أو تقييم الأصول Valuation Basis for Assets and Liabilities . وهذه الصفات (أو أسس تقييم الأصول والخصوم) هي:

(a) التكلفة التاريخية Historical Cost

وتشير إلى مقدار النقدية (أو السعر النقدى المعدل) التي تتحملها المنشأة فى سبيل الحصول على الأصل أو سداد الخصوم والالتزامات .

(b) التكلفة الاستبدالية الجارية Current Replacement Cost

وهى تمثل قيمة النقدية أو السعر النقدى المعادل الذي كانت سوف تتحمله المنشأة لو قامت بشراء الأصل حاليا (فى حالة الأصول) أو التي كانت سوف تحصل عليها المنشأة لو تحملت نفس الخصوم حاليا (فى حالة الخصوم) .

(c) صافى القيمة البيعية Net Realizable Value

وهى تمثل قيمة النقدية (أو السعر النقدى المعادل) التى يمكن أن تحصل عليه المنشأة فى حالة بيع الأصل حاليا (فى حالة الأصول) ، أو التي كانت ستدفعها المنشأة لسداد الخصوم حاليا (فى حالة الخصوم) .

(d) القيمة الحالية (المخصومة) للتدفقات النقدية المستقبلية

Present (Discounted) Value of Future Cash Flows

وتشير إلى القيمة الحالية للمنافع (فى شكل تدفقات نقدية مستقبلية) التي تعود على المنشأة مستقبلا من استخدام الأصل (فى حالة الأصول) ، أو

القيمة الحالية للتضحيات المستقبلية (فى شكل تدفقات نقدية مستقبلة) التي يتوقع أن تتحملها المنشأة سبيل سداد التزاماتها (فى حالة الخصوم) .

يبين الشكل رقم (5/3) التقسيمات المختلفة لخواص الأصول والخصوم .

شكل رقم (5/3)

تقسيمات خواص المقاييس المحاسبية

خاصية المقياس المحاسبي	طبيعة العملية	البعد الزمني	القياس مباشر / غير مباشر	الأسعار مستمدة من أسواق
1- التكلفة التاريخية .	فعلية	الماضى	غير مباشر	المدخلات
2- تكلفة الاستبدال الجارية .	افتراضية	الحاضر	غير مباشر	المدخلات
3- صافى القيمة البيعية .	افتراضية	الحاضر	مباشر	المخرجات
4- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية .	متوقعة	المستقبل	مباشر	المخرجات

ويتم تطبيق عملية تحديد الخواص الواجب خضوعها للقياس على بنود الأصول والالتزامات على النحو التالي :-

(1) الأصـــول

تمثل الأصول Assets منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا حصلت عليها المنشاة أو تحت رقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية . ولذا يتمثل فى الأصل الخاضع للقياس المحاسبى فيما يلي :-

1- قدرة الأصل على إنتاج منافع مستقبلية .

2- أن المنافع المستقبلة للأصل يتوقع أن تعود على المنشاة .

3- أن يكون الأصل نتيجة عمليات أو أحداث تمت بالفعل .

وطــبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لا يتم قياس (تقييم) الأصول باستخدام مقياس محاسبى واحد ينطبق على كافة بنود الأصول ، وإنما يستخدم المحاســب العديــد مــن المقايــيس التي تعكس خواصا مختلفة لبنود الأصول الخاضعة للقياس . وعلى الرغم من أن الإطار الحالى للمحاسبة (طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها) يشار إليه بالمحاسبة عن التكلفة التاريخية ، إلا أن الــتكلفة التاريخية لا تمثل الخاصية الوحيدة التي يستند إليها المحاسب كأساس لقياس كافة بنود الأصول فى المركز المالى .

وتؤســس المحاسبة المالية لقياس الأصول فى التطبيق العملى على تفضيل خاصــية مــن الخــواص الممكــنة لإتمام عملية القياس بناء على العديد من الاعتبارات التي تعكس معاييرا محاسبية مختلفة لنوعية المعلومات ، أو تأسيسا علــى اعتــبارات التطبيق . ويوضح الشكل رقم (5/4) بعض البنود الرئيسية للأصــول والخاصــية المحاسبية الخاضعة للقياس بشأن كل بند طبقاً للمبادئ المحاســبية المــتعارف عليها ، والتبرير الذي عادة يستند إليه فى اختيار تلك الخاصية .

(2) الالــتزامــات

وهــى تعرف بالخصوم Liabilities ، وتعرف بأنها تمثل تضحيات متوقعة فى المستقبل فى مقابل الحصول على منافع اقتصادية .

ولذا يمكن القول بان الخصوم هى تلك العناصر المحاسبية التي يتوافر لها الشروط التالية :-

شكل رقم (5/4)

الخواص المختارة لقياس بعض بنود الأصول طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأسس تفضيلها

بند الأصول	الخاصية الخاضعة للقياس	المبررات الرئيسية لتفضيلها
1- العملاء وأوراق القبض .	- صافى القيمة البيعية .	- إمكانية الاعتماد . - قابليتها للفهم .
2- الاستثمارات فى أوراق مالية.		
a- قصيرة الآجل .	- التكلفة أو السوق أيهما اقل .	- التحفظ . - إعطاء مرونة .
b- طويلة الآجل :		
- نسبة الملكية اقل من 20%	- التكلفة أو السوق أيهما اقل .	- التحفظ . - إعطاء مرونة .
- نسبة الملكية 20% - 50%	- طريقة حقوق الملكية .	- إمكانية المقارنة . - إعطاء مرونة للإدارة .
- نسبة الملكية أكبر من 50%	- القوائم المالية الموحدة .	- إمكانية المقارنات . - قابليتها للفهم .
3- المخزون السلعى .	- التكلفة أو السوق أيهما اقل (السوق يتحدد على أساس : تكلفة الاستبدال الجارية ، صافى القيمة البيعية ، صافى القيمة البيعية ناقصا مجمل الربح).	- إمكانية الاعتماد . - التحفظ . - إمكانية المقارنة .
4- الأصول الثابتة الملموسة الخاضعة للاستهلاك :	- القيمة الدفترية (تكلفة الحيازة الأصلية ناقصا الاستهلاك)	- إمكانية الاعتماد . - التحفظ . - القابلية للفهم .
- المصنعة داخليا .	- التكلفة الكلية والفوائد خلال فترة الإنشاء	- إمكانية الاعتماد عليها .
- نتيجة للتبادل غير النقدى .	- القيمة الدفترية للأصل القديم زائد النقدية	- التحفظ . - تغليب الجوهرى الاقتصادى على الشكل القانوني .
5- الأصول غير الملموسة .	- التكلفة التاريخية أساس لتحديد القيمة الدفترية	- إمكانية الاعتماد عليها. - التحفظ .

1- أن يترتب عليها تضحيات متوقعة مستقبلة بمنافع اقتصادية .

2- أنها تلزم المنشأة بأن تقدم أصولا أو خدمات للمنشآت الأخرى فى المستقبل.

3- أنها تنتج عن العمليات أو الأحداث التي وقعت بالفعل .

وطبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن التطبيقات المحاسبية لقياس قيمة الخصوم تعكس استخدام خواص مختلفة تنطبق على البنود المختلفة لتلك الخصوم . وعلى الرغم من أن الخواص الأربعة الرئيسية السابقة تنطبق على الخصوم كما تنطبق على الأصول ، إلا انه نظرا لان الخصوم تمكن المنشاة من تأجيل السداد لفترات تالية ، فيثار موضوع الفائدة على الأصول المقترضة عند قياس قيمة بنود الخصوم . ومن الأسس التي يمكن استخدامها لتقييم الخصوم فى المركز المالى ما يعكس استخداما لخواص مختلفة لموضوع القياس ما يلى :-

a) القيمة الحالية للتوقعات النقدية المتوقعة .

b) المبلغ المتحصل أصلا **Historical Proceeds** .

c) المتحصلات الحالية **Current Proceeds** .

d) صافى قيمة تصفية الالتزامات الحالية **Current Exit Value** .

4- وحدة القياس المستخدمة **Measuring Unit**

يتم استخدام وحدات النقود فى المحاسبة كوسيلة للتعبير عن الكميات من الشيء الخاضع للقياس . وتقوم المحاسبة التقليدية (فى ظل الإطار الحالى للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها) على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد (**Monetary Unit Assumption**) . وذلك يعنى أن أية تغيرات فى القوة الشرائية لوحدة النقد خلال الفترة يفترض أنها غير ذات أهمية كبيرة ، ولا

تؤثر على استخدام الوحدات النقدية الأصلية (Units Nominal Original) كوسيلة للتعبير عن المقاييس المحاسبية . ولكن فى ظل التضخم أو الانكماش والتي يعكس التغير فى قدرة الوحدات النقدية على المبادلة بالسلع والخدمات من بداية الفترة أو من تاريخ العمليات التي قامت بها المنشآت حتى نهاية الفترة ، فيثار التساؤل حول صلاحية الوحدات الأصلية للاستخدام فى القياس المحاسبى ، وحول وجوب إحلالها بوحدات أخرى تعكس القوة الشرائية الحالية فى تاريخ إعداد القوائم المالية Constant Purchasing Power ، وتسير المحاسبة التقليدية حاليا على استخدام الوحدات النقدية الأصلية ، وفى نفس الوقت تتجه التوصيات المحاسبية الحالية فى بعض البلدان إلى تقديم بعض المقاييس المحاسبية المؤسسة على وحدات القوة الشرائية الموحدة فى شكل قوائم إضافية Supplementary Statements للقوائم المالية الأصلية .

ولقياس التغير فى القوة الشرائية العامة لوحدة النقد عادة ما تستخدم الأرقام القياسية العامة للأسعار General Price Level مثل الرقم القياسى لأسعار التجزئة .

وحدة القياس ومفاهيم المحافظة على رأس المال

Measuring Unit and Capital Maintenance Concepts

يرتبط استخدام وحدات معينة للقياس بما يسمى بمفاهيم المحافظة على رأس المال ، ويقصد بالمحافظة على رأس المال Capital Maintenance (Maintaining capital Intact) أن يتم الإبقاء على صافى الأصول (حقوق الملكية) ، أو تغطيتها من الايرادات قبل القيام بإجراء توزيع لأرباح المنشأة . أو بمعنى آخر فمن الضرورى الاستناد إلى مفهوم معين للمحافظة على رأس المال لغرض التفرقة بين الجزء من التدفقات المالية الداخلة للمنشاة والتي

يجب الإبقاء عليها للمحافظة على رأس المال باعتبارها عائدا للأموال المستثمرة (استرداد للاستثمار) Return of Investment ، وبين تلك التدفقات المالية الداخلة للمنشأة والتي يمكن توزيعها باعتبارها عائدا على الأموال المستثمرة Return on Investment . ولذلك يعتبر مفهوم المحافظة على رأس المال من المفاهيم الرئيسية لغرض قياس الربح الدورى للمنشاة نظرا لان مفهوم الربح (باعتباره عائدا على الأموال المستثمرة يمكن توزيعه) يتوقف على مفهوم راس المال الذي ينبغي الإبقاء عليه للمحافظة على استثمارات أصحاب المنشأة آخر الفترة بنفس القدر الذي كانت عليه فى بداية الفترة.

ويرجع ارتباط مفاهيم المحافظة على رأس المال بالوحدات النقدية المستخدمة فى القياس فيما يترتب على استخدام وحدات معينة لقياس عناصر القوائم المالية من أن يعكس ضمنيا فى بعض الأحوال تطبيق مفهوم معين للمحافظة على رأس المال . ففي ظل نموذج القياس المحاسبى التقليدى على أساس التكاليف التاريخية واستخدام الوحدات النقدية الأصلية كوحدة لقياس عناصر القوائم المالية أن يترتب عليها ضمنيا مفهوم المحافظة على رأس المال بالوحدات النقدية الأصلية Financial Capital Maintenance .

وهناك بعض المفاهيم البديلة للمحافظة على رأس المال بالوحدات الأصلية فى ظل تغيرات مستويات الأسعار هى :-

المحافظة على رأس المال بوحدات ذات قوة شرائية عامة

Maintaing Capital in Units of General Purchasing Power

إذا ارتفعت المستويات العامة للأسعار فذلك يعكس انخفاض القوة الشرائية وحدة النقد فى نهاية العام عما كانت عليه قبل ذلك . وبالتالي فإن المحافظة على رأس المال بالوحدات الأصلية لا يمكن من المحافظة على القوة الشرائية

لـــرأس المـــال ، علـــى الرغم من انه يحافظ على العدد الأصلي من الوحدات النقدية الأصلية .

وعمومـــا فـــإن هـــذا المفهوم للمحافظة على رأس المال يتطلب استخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية فى نهاية الفترة كوحدات القياس .

المحافظة على الطاقة التشغيلية (الحجم المادى) للمنشأة

Maintaining Capital in Physical Unit (Operating Capacity)

قد يرغب أصحاب المنشاة فى الإبقاء على حجم الطاقة التشغيلية للمنشاة ، أي يتوافر لديهم راس مال فى نهاية الفترة يمكنهم من الاستثمار فى نفس القدر مـــن صـــافى الأصـــول التي كانت متوافرة لهم فى بداية الفترة . ويظهر هذا المفهـــوم علـــى وجه الخصوص فى الأوقات التي تتزايد فيها الأسعار الخاصة لأصـــول المنشـــأة غـــير الـــنقدية (مثل الأصول الثابتة والمخزون السلعى) . ولتطبـــيق هـــذا المفهـــوم يتعيـــن استخدام خاصية أخرى من خواص مقاييس الأصـــول علـــى أسعار السوق الجارية للأصول (التكاليف الجارية للاستبدال مثلا) بدلا من خاصية التكاليف التاريخية .

القياس المحاسبى على الأساس النقدى وعلى أساس الاستحقاق

Cash Basis Accounting and Accrual Basis Accounting

يهـــتم المســـتثمرون والمقرضون (وغيرهم من الفئات المستخدمة للقوائم المالـــية) بقـــدرة المنشـــأة على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلة ، نظرا لأنها تمثل مصدر التدفقات النقدية التي تعود عليهم من استثماراتهم فى المنشأة . وكما هو معروف فإن التطبيقات المحاسبية المعاصرة فى مجالات قياس عناصر القوائم المالـــية تقوم على أساس ما يسمى بأساس الاستحقاق **Accrual Basis** . ويعنى أســـاس الاســـتحقاق المحاســـبى الاعتراف وتسجيل آثار الإحداث الاقتصادية

الخاضعة للقياس بمجرد حدوثها وليس عند نقطة تحصيل النقدية أو دفع النقدية. ويختلف ذلك عما يسمى بالأساس النقدى **Cash Basis** والذي يركز على توقيت التدفقات النقدية المحصلة (الداخلة) أو المدفوعة (الخارجة) . والتساؤل الرئيسى الذي يمكن أثارته هنا هو أي الأساسين – أساس الاستحقاق أو الأساس النقدى – يفضل على غيره لغرض قياس عناصر القوائم المالية بطريقة اكثر اتفاقا وتحقيقا لأهداف المحاسبة المالية ؟ .

وطبقا لقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي – والمتسقة مع التطبيقات المحاسبية الحالية ، فإن المعلومات عن ربحية المنشأة باستخدام أساس الاستحقاق تقدر مؤشرا افضل لقدرة المنشاة الحالية والمستقبلة لخلق التدفقات النقدية ، عما هو الحال عند تقديم معلومات قاصرة على الجوانب المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية .

والتبرير الرئيسى الذي يقدم عادة لأفضلية أساس الاستحقاق على الأساس النقدى فى قياس الربح الدورى هو أن أساس الاستحقاق يقوم على إيجاد رابطة أو علاقة سببية بين إنجازات المنشأة فى خلق القيمة والتي تنعكس فى تحقيق الإيرادات **Accomplishments** وبين المجهودات والتضحيات التي بذلتها والتي ينتج عنها استنفاذ لبعض الموارد اللازمة لخلق القيمة والتي تقاس بالمصروفات **Efforts** ولتحقيق هذه العلاقة السببية بين الإيرادات والمصروفات خلال فترة معينة فإن قياس الإيرادات لا يتمشى بالضرورة مع توقيت حدوث التدفقات النقدية الداخلة ، وكذلك فإن حدوث المصروفات لا يتمشى بالضرورة مع حدوث التدفقات النقدية الخارجة ، وبالتالي فإن الفرق بين صافى التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لا يعطى بالضرورة مقياسا

للإنجـازات والجهـود خلال فترة معينة لعدم وجود رابطة سببية بين مكونات صافى التدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة تقل عن عمر المنشأة بالكامل .

وطـبقا للمـبادئ المحاسـبية المـتعارف عليها فإنه ينبغي تطبيق أساس الاسـتحقاق فـى إعـداد القوائـم المالية بوجه عام ، كذلك ينبغي النظر إلى المعلومـات المشـتقة من تطبيق أساس الاستحقاق والأساس النقدى كمعلومات تكمـل كـل مـنها الأخـرى وليسـت بدائل تغنى أحدهما عن الآخر ، إذ أن المعلومـات عـن الربحـية طـبقا لأساس الاستحقاق والتدفقات النقدية تعكس التغيرات التي تطرأ على موارد المنشأة والتزاماتها خلال كل فترة سواء كانت فـى صورة نقدية أو غير نقدية . وذلك يفسر الحاجة إلى إعداد قائمة التغيرات فـى المركـز المالى والتي تعكس التدفقات المالية خلال الفترة بالإضافة إلى قائمـة الربح المعدة على أساس الاستحقاق والتي تعكس بعض أنواع التدفقات فى موارد المنشأة المرتبطة بالعمليات التشغيلية خلال الفترة .

الإفصاح فى التقارير المالية Disclosure in Financial Reporting

يستخدم لفظ الإفصاح فى مجال المحاسبة **Disclosure** لكى يصف بصفة عامة تقديـم المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية والتي يتوقع أن تؤثر على قـرارات المسـتخدم الواعى **(Prudent Users)** للتقارير المالية ، وتؤدى إلى انـتظام العمـل فـى الأسواق المالية بالشكل الأمثل ، وفى الواقع ، فإن لفظ الإفصـاح يشير إلى المعلومات المالية فى التقارير المالية بكاملها وليس محددا فقـط بالقوائم المالية ، إذ يختص الإفصاح بالمعلومات المقدمة سواء فى القوائم المالـية ذاتهـا أو الأسـاليب المكملـة الأخرى لتقديم المعلومات المالية مثل الملاحظـات الهامشـية **Footnotes** ، والمعلومات عن الإحداث التالية لتاريخ

إعداد القوائم المالية Post - Statement Events ، والقوائم الإضافية والكشوف الملحقة Supplementary Statements and Schedules ، وتقرير مراجع الحسابات وتحليلات لإدارة الأنشطة المنشأة Management's Analysis ، والتنبوات المالية Financial Forecasts .

من هنا يمكن القول بأن الإفصاح يعتبر موضوعا واسعا بدرجة تكفى للقول بأنه يتضمن كل مجال التقارير المالية . والتساؤلات الرئيسية التي تثار بشأن الإفصاح فى التقارير المالية هي :-

1- تحديد أهداف الإفصاح وطبيعة مستخدمى المعلومات المحاسبية ، والدرجة المفترضة لقدرتهم على استخدام وتفسير المعلومات المالية .

2- ما هو القدر من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها .

3- كيف يمكن الإفصاح عن المعلومات المالية .

4- تحديد التوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات المالية .

ويمكن القول عموما بأن النظرة التقليدية للإفصاح هي تلك التي تركز على حماية المستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية Protective Unsophisticated Investor ، وهو ما يمكن أن يطلق عليه الإفصاح الوقائي Protective Disclosure ، وتهدف المعلومات المقدمة فى ظل هذا المفهوم إلى محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستثمر العادى Average Investor من جراء بعض الإجراءات والتعامل غير العادل. ويتسق مع هذا المفهوم ضرورة تبسيط المعلومات المالية إلى الحد الذي يجعلها مفهومة للمستثمر المحدود المعرفة ، والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس

درجة كبيرة من عدم التأكد (وما يطلق عليه Soft Data) ومراعاة القدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها .

وتعكس النظرة المعاصرة للإفصاح عن المعلومات المالية اتجاها نحو ما يمكن تسميته بالإفصاح التثقيفى Informative Disclosure والذي يهدف إلى تقديم معلومات تفيد فى أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية . وعلى الرغم من أن هناك تداخلا بين كلا من مفهومى الإفصاح الوقائي والإفصاح التثقيفى، إلا أن هناك فارقا ملموسا بين نتائج اتباع أيهما عند تحديد السياسات المحاسبية الواجبة التطبيق . ويقوم مفهوم الإفصاح التثقيفى على الاعتبارات الرئيسية التالية :-

1- لا يجب أن يقتصر هدف المعلومات المالية (وخاصة من المصادر المحاسبية) على مفهوم الرقابة التقليدى وهو إخلاء مسؤولية الإدارة Stewardship Function ، وإنما يجب أن يتخطاه إلى هدف تقديم معلومات تصلح كأساس لاتخاذ قرارات اقتصادية - وخاصة قرارات الاستثمار والائتمان .

2- المستثمرين الفرديين ذوى القدرة المحدودة على تفسير المعلومات المالية يستطيعوا الاستعانة بالخدمات الاستشارية للمحللين الماليين المهنيين ، والذين يتوافر لهم الوعى بأسس إعداد المعلومات المالية واستخدامها ، وبالتالي ليس من الضرورة الاقتصار فى تقديم المعلومات المالية على مستوى المستثمر العادى قليل الخبرة والدراية .

3- أن المستثمر الفردى عادة ما يقوم بتنويع استماراته فى عدة شركات ، ولذا يصبح من الضرورى توجيه المعلومات التي يفصح عنها فى التقارير المالية بما يساعد المستثمر على تقدير المتغيرات اللازمة لتطبيق تلك النماذج

الاســتثمارية (وأهمها قياس درجة المخاطر النسبية بناء على علاقة العائد من الاستثمار بالعائد من الاستثمار فى السوق المالية ككل) .

4- أن قــيام فــئات كبار المستثمرين وخبراء التحليل المالى بما لهم من درايـــة وخبرة باتخاذ القرارات الاستثمارية فى السوق المالية المتاحة . ويطلق علـــى تلك الأسواق المالية التي تعكس اثر المعلومات المالية بسرعة وبطريقة عادلــة لغرض تحديد أسعار الاستثمارات بالسوق المثالية (الكفء) **Efficient Capital Market** ، وهــناك أدلة على أن هذه الصفــات تتوافــر عموما فى الأسواق المالية الكبيرة . وإذا تم التسليم بصحة ذلك ، فإن هدف الإفصاح عن المعلومـــات المالــية سوف يتوجه إلى توفير المعلومات التي تمكن السوق من التوصــل إلــى الأســعار المتوازنة التي تحقق عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطــرة . ويتحقق ذلك عن طريق القضاء على مساوئ استخدام المعلومات الخاصـــة **Inside Information** لتحقــيق مكاسب لبعض فئات المتعاملين على حســاب الفــئات الأخرى التي لا تتوافر لها تلك المعلومات ، من خلال إتاحة اكبر قدر من المعلومات الملائمة لجميع المتعاملين .

وإذا تــم اخذ تلك الاعتبارات فى الحسبان لتحديد كمية وحدود المعلومات المالــية التي يتم الإفصاح عنها فى التقارير المالية يتضح أن هناك اتجاها نحو زيــادة حجم المعلومات المفصح عنها عموما ، والتركيز على تلك المعلومات التي تحتاج إلى درجة اكبر من الدراية والخبرة فى استخدامها وخصوصا تلك التــي يحــتاجها المحلليــن الماليين ووسطاء الاستثمار ، والمعلومات الملائمة والتــي قد تتصف بدرجة كبيرة نسبيا من التقدير **Soft Data** . ومن أمثلة ذلك المعلومات المحاسبية عن اثر التغيرات مستويات الأسعار ، والتنبؤات المالية ، وإعداد التقارير المرحلية **Interim Reporting** ، والإفصاح عن نتائج الأنشطة

المســتقبلية Segment Reporting ، والمعلومات عن الــربح للســهم الواحد Earnings Per Share .

أساليب الإفصاح عن المعلومات المالية

هــناك العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات المالــية واثــر الأحداث الاقتصادية فى التقارير المالية . ويتوقف اتباع وسيلة الإفصــاح الملائمــة عمومــا على طبيعة المعلومات ودرجة أهميتها النسبية . والقــاعدة العامــة فــى ذلك هو أهم المعلومات وأكثرها ملائمة يجب دائما أن تظهر فى صلب واحدة أو اكثر من القوائم المالية .

وتخضــع تلــك المعلومــات الواردة فى القوائم المالية لمعايير الاعتراف Recognition ، بالإضــافة إلــى خضوعها إلى المبادئ المحاسبية المتعارف علــيها فى كيفية إظهار أثرها فى القوائم المالية ، والحد الأدنى من المعلومات الكمية والوصفية التي يجب أن تتضمنها تلك القوائم .

وبعــض المعلومات التي تتطلب الإفصاح فى التقارير المالية قد لا ينطبق علــيها معايــير الاعتراف بآثار الوحدات الاقتصادية فى القوائم المالية ، لذلك يمكــن إدراجهــا فــى أجــزاء أخرى من التقرير المالى بواحدة أو اكثر من الأساليب التالية :-

1- المعلومات التي يفصح عنها فى الملاحظات الهامشية Footnotes

وتهــدف إلى نشر المعلومات التي تفيد فى توضيح بعض الأمور المتعلقة بعناصــر القوائم المالية ولكن لا يمكن إظهارها فى صلب القوائم ذاتها حتى لا تــنقص مــن درجة وضوح القوائم المالية . وعادة ما تستخدم تلك الملاحظات

لذكـــر أيـــة معلومـــات كمية أو وصفية تمثل بعض التفصيلات أو القيود على المعلومـــات الواردة فى القوائم ، أو معلومات إضافية اقل أهمية . وفى جميع الأحـــوال فـــإن اســـتخدام الملاحظـــات الهامشية لا يجب أن يعتبر بديلا عن الاعـــتراف بالبـــنود التي يتعين ظهورها فى صلب القوائم المالية . ومن أمثلة استخدام الملاحظات الهامشية فى الإفصاح عن الطرائق المحاسبية المستخدمة فى قياس الأصول والخصوم وبنود قائمة الربح .

ويقال بأن التقارير المالية المعاصرة قد بعثت ما يسمى بعصر الملحوظات الهامشـــية Footnote Era . فمـــن ناحية ، يعتبر هذا تحسينا فى عملية إعداد الـــتقارير لأنهـــا أدت إلـــى إفصاح اكثر اكتمالا عن الاحداث المالية والبيانات الملائمـــة . ومـــن الناحية الأخرى أدى استخدام الملحوظات الهامشية بصورة مكثفة إلى إعاقة التطور الصحيح للقوائم ذاتها . فقد أوضحت هذه الملحوظات الهامشـــية البديل عن معلومات افضل فى صلب القائمة . ومع أن للملحوظات الهامشـــية مكانها المناسب عند إعداد التقارير المالية ، إلا انه يوجد خطر فى الاعـــتماد عليها بدرجة كبيرة كطريقة للإفصاح ، أو فى استخدامها كدفاع عن القوائـــم الرســـمية غـــير الكافية . ومن الصعب تحديد مبادئ واضحة لإعداد الملحوظـــات الهامشية تقوم على أساس النظرية المحاسبية . ومع ذلك ، يمكن تشكيل بعض القواعد الأساسية وربطها بالمسلمات والمبادئ الأساسية للمحاسبة.

ويجـــب أن تهـــدف الملحوظـــات الهامشية فى القوائم المالية إلى عرض المعلومـــات التـــي لا يمكـــن عرضـــها بصورة كافية فى صلب القائمة دون الانـــتقاص مـــن وضـــوح القائمة . ويجب أن لا تستخدم الملحوظات الهامشية كـــبديل للتبويب الصحيح أو التقييم أو الوصف فى القوائم المالية ، كما لا يجب أن تتعارض أو تكرر معلومات القوائم .

وتشمل المزايا الرئيسية التي يحققها استخدام الملحوظات الهامشية ما يلي:

1- عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقرير المالى .

2- الإفصاح عن تحفظات وقيود على عناصر القائمة .

3- الإفصاح عن مقدار اكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض فى القوائم .

4- عرض مادة إعلامية كمية أو وصفية ذات أهمية ثانوية .

أما العيوب الرئيسية للملحوظات الهامشية فتتضمن مايلى :-

1- تميل إلى صعوبة قراءتها وفهمها دون دراسة معقولة ، مما يؤدى إلى احتمال التغاضي عنها .

2- تعتبر الأوصاف النصية (الحرفية Textual) اكثر صعوبة فى اتخاذ القرارات، عند مقارنتها بصعوبة ملخصات البيانات الكمية فى القوائم المالية .

ونظرا للتعقيدات المتزايدة لمنشآت الأعمال ، تزيد خطورة الاستخدام الزائدOveruse للملحوظات الهامشية عما لو تم التطوير الصحيح للمبادئ التي تستوعب العلاقات والأحداث الجديدة فى القوائم ذاتها .

ويمكن أن تبوب اكثر أنواع الملاحظات الهامشية شيوعا على النحو التالي:

1- شرح الأساليب ، أو التغيرات فى الطرق المحاسبية .

2- شرح (أو بيان) حقوق الدائنين على أصول معينة ، أو أولوية الحقوق .

3- الإفصاح عن الأصول والالتزامات المحتملة .

4- الإفصاح عن القيود على سداد الالتزامات .

5- وصف العمليات تؤثر على رأسمال الأسهم والحقوق الأخرى .

6- وصف العقود التنفيذية .

كمـــا تستخدم الملاحظات الهامشية أيضا لعرض البيانات الكمية التفصيلية الـــتى لا تعتبر جوهرية بدرجة تسمح بإدراجها فى صلب القائمة ولكنها تكون فـــى شـــكل جـــداول ملحقة ، ومن ثم يمكن مناقشتها بشكل كاف اسفل القوائم باعتبارها شكلا من الإفصاح المنفصل .

2- القوائم الإضافية والكشوف الملحقة

Supplementary Statements and Schedules

يحـــتاج الأمـــر أحيانا الى إعطاء تفصيلات (كمية عادة) عن بعض البنود الـــتى ورد وصـــفها بإيجاز فى القوائم المالية . وقد يمكن استخدام الملاحظات الهامشـــية لذلـــك إذا كـــان حجم تلك المعلومات الإضافية محدودا ، ولكن قد يســـتلزم الأمر إعداد كشوف مفصلة يفصح عنها فى التقرير المالى فى بعض الأحـــيان قـــد يطلق عليها أضواء مالية (**Financial Highlights**) ومن أمثلتها كشوف تفصيلية ببنود الاصول الثابتة ومجمع استهلاكها .

أما القوائم الإضافية التى قد يفصح عنها فى التقارير المالية فعادة ما تبرز معلومـــات إضافية أو معلومات مرتبة طبقا لأسس أخرى . ومن أمثلتها القوائم الإضافية للإفصاح عن اثر تغيرات مستويات الأسعار أوالتغيرات فى الأساليب الخاصة على المركز المالى والعمليات المالية للمنشأة .

3- تقـــريـــر المـــراجع Auditor's Reports

يعـــد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الاخرى التى غالبا ما يغـــض المســـتخدم الطـــرف عنها ، والمراجع هو شخص مهنى يقوم بإجراء فحـــص مستقل للبيانات المحاسبية التى تعرضها المنشأة ، فإذا وصل المراجع لقـــناعة بأن القوائم المالية تمثل المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية

للمنشـــأة بصــــورة عادلة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فإنه يبدى رأى غير متحفظ .

ويهــدف هـــنا التقرير الى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع (المدقق الخـــارجى أو مراقـــب الحســـابات) بشان اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة فى إعــداد القوائــم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولا يستخدم للإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن المنشأة .

إن تقريــر المـــراجع الخارجى ليس مكانا للإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة ، ولكنه يؤدى دوره كطريقة للإفصاح عن الأنواع التالية من المعلومات :-

1- الأثـــر المهـــم نسبيا Material نتيجة استخدام طرق محاسبية مختلفة عن تلك الطرق المقبولة عموما .

2- الأثر المهم نسبيا نتيجة التحول من استخدام طريقة محاسبية مقبولة عموما الى طريقة أخرى غيرها .

3- اخـــتلاف فـــى الرأي بين المراجع والعميل بالنسبة لقبول طريقة ، أو أكثر مـــن الطـــرق المحاســـبية المستخدمة فى التقارير . ويجب أن يفصح عن النوعيـــن (1) ، (2) مـــن المعلومات فى التقارير ذاتها . ويعتبر ازدواج duplication الإفصاح مطلوبا للتأكد من عدم تضليل القارئ بالنسبة لقابلية مقارنـــة التقارير مع تقارير المنشآت الأخرى ، ولتوفير الثبات مع الفترات الأخرى .

وتعتبر القوائم المالية تقريرا للإدارة وليس للمراجع ، ومع ذلك ، لا يمكن للمـــراجع الخـــارجى أن يعـــبر عـــن رأى بأن القوائم المالية تلتزم بالمبادئ

المحاســبية المقــبولة عموما إذا كانت تنطوي على أي تخلى عن أراء مجلس معايير المحاسبة المالية . إلا إذا كان هذا التخلي يهدف للحيلولة دون أن تكون القوائــم مضللة ، فعلى المراجع أن يوضح فى شهادة المراجع أسبابه وآثاره ، وعندما تتطور النظرية المحاسبية كأداة تقييم فقد تحل اصطلاحات أخرى مثل: منطقى Logical أو سليم Sound محل اصطلاح المقبولة عموما Generally Accepted ، ولا يجعــل القــبول العــام الطرق منطقية أو مشتقة منطقيا من المسلمات والمبادئ المحاسبية .

وعند إعداد المراجع للتقرير فإنه يتبع معايير التقرير التالية :-

1- يجــب أن يحــدد الــتقرير ما إذا كانت القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا .

2- يجــب أن يحدد التقرير الظروف التى أدت إلى عدم الثبات على استخدام مبادئ محاسبية معينة فى الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة عليها .

3- يــنظر إلى جوانب الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية على أنها كافية بصورة معقولة إلا إذا أشار تقرير المراجع لخلاف ذلك .

4- يجب أن يتضمن التقرير التعبير عن رأى المراجع فى القوائم المالية ككل أو بــيان أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأى . وفى كل الأحوال ، فانــه عــندما يقترن أسم مراجع بقوائم مالية معينة ، فأن التقرير يجب أن يتضمن إشارة قاطعة لنوع الفحص الذى قام به المراجع إن وجد - ومدى المسئولية التى يتحملها عنه .

وفــى اغلــب الحــالات ، يقوم المراجع بإبداء رأى نمطى نظيف أو غير مــتحفظ ، بمعنى أن المراجع يعبر عن رأيه بأن القوائم المالية تعرض بصورة

عادلـة فـي كـل الجوانـب الهامـة نسبيا - المركز المالى ، نتائج العمليات والـتدفقات الـنقدية للمنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وهناك حالات معينة قد تتطلب من المراجع إضافة فقرة إيضاحية فى تقريره رغم أنها لا تؤثر على الرأى غير المتحفظ للمراجع . ومن أهـم هذه الحالات ما يلى :
(a) جوانب عدم التأكد ، (b) عدم الثبات ، (c) التركيز على أمر معين .

ويكـون مـن المناسـب للمـراجع الامتناع عن إبداء الرأى عندما تكون المعلومـات الـتى جمعها عن القوائم المالية ضئيلة بصورة لا تمكنه من إبداء رأى موضوعى .

وفى الوقت الحاضر تطلب المهنة من المراجع أيضا أن يقوم بتقييم ما إذا كـان هناك شك جوهرى فى قدرة المنشأة على الاستمرار لفترة زمنية معقولة أم لا (لا تـتجاوز سـنة من تاريخ القوائم المالية) ، فإذا خلص المراجع إلى وجـود شـك جوهـرى فى هذا الصدد ، فإنه يجب إضافة ملاحظة إيضاحية لتقريره لوصف هذه المشكلة المحتملة .

4- المعلومات الإضافية التي تقدمها الإدارة

تـرد تلك المعلومات فى تقرير رئيس مجلس الإدارة **The President Letter** فـى حالـة الشـركات المسـاهمة ، والذي عادة ما يضم بعض الأحداث أو المتغـيرات التـي أثـرت علـى نشاط المنشأة والتوقعات المستقبلية والخطط الخاصـة بالنمو والسياسات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبعها الشـركة مسـتقبلا ، ويمكـن القـول بـأن القوائـم المالية الرسمية المزودة بالملحوظـات الهامشية ، والجداول والقوائم الملحقة ، وشهادة المراجع ، تكمل التقرير المالى للمحاسب .

بصـــفة خاصة تغطى مناقشات وتحليلات الإدارة ثلاثة من الجوانب المالية لنشـــاط المنشـــأة وهى السيولة ، مصادر رأس المال ، ونتائج العمليات . حيث يطلـــب من الإدارة إلقاء الضوء على الاتجاهات المرضية وغير المرضية لهذه العوامـــل الـــثلاثة ، مع تحديد الأحداث الجوهرية وجوانب عدم التأكد المؤثرة عليها . وقد الزمت SEC – إدارة الشركات بهذا الإفصاح – وتعتقد أن درجة ملائمـــة هـــذه المعلومات تفوق النقص المحتمل فى مصداقيتها ، ويتوافق هذا الإفصاح أيضا مع قائمة FASB رقم 1 فى مفاهيم المحاسبة المالية والتى تشير إلـــى أن الإدارة تعلم عن المنشأة أكثر مما يعمله المستخدمون ، ومن ثم يمكنها زيادة منفعة المعلومات المالية عن طريق تحديد الصفقات الجوهرية التى تؤثر على المنشأة مع شرح الأثر المالى لها .

ويجـــب أن يوفـــر هـــذا الإفصـــاح أيضا معلومات متعلقة بآثار التضخم والأسعار المتغيرة إذا كانت جوهرية بالنسبة لاتجاهات القوائم المالية .

وهناك تساؤلات مستمرة حول كيفية وضع هذا الجزء من التقرير السنوى بصورة أكثر كفاءة ومنها :-

1- هـــل يتم الإفصاح عن معلومات مستقبلية كافية فى ظل المتطلبات لإعداد هذا الجزء ؟

2- هل يجب تغيير جوانب الإفصاح بهذا الجزء لتصبح أكثر تحليلا للمخاطرة؟

3- هل يلزم مراجعة هذا الجزء من التقرير السنوى بواسطة مراجعين مستقلين؟

ويجـــب أن تظهر جميع البيانات المالية المهمة فى هذا التقرير ، ومع ذلك يمكـــن عـــرض أنواع معينة من المعلومات مباشرة بواسطة الإدارة فى شكل

خطـــاب مـــن المدير العام أو رئيس مجلس الإدارة ، أو فى أجزاء أخرى من التقرير السنوى . ويجب أن تتضمن هذه المعلومات الإضافية ما يلي :-

1- الأحداث غير المالية ، والتغيرات التي حدثت خلال السنة والتى تؤثر على عملية المنشأة .

2- الـــتوقعات الخاصـــة بمســـتقبل الصناعة والاقتصاد ودور المنشأة فى هذه التوقعات .

3- خطط النمو والتغيرات فى العمليات فى الفترة أو الفترات التالية .

4- المقدار أو الأثر المتوقع للنفقات الرأسمالية ، والجهود المبذولة فى البحوث الجارية

ويجـــب أن تتضمن الأحداث والتغيرات غير المالية التغيرات فى المراكز الإدارية العليا ، والسياسات الرئيسية ، والتحسينات التقنية الرئيسية فى المنشأة أو الصـــناعة ، والـــتحولات فى الطلب على منتجات المنشاة أو التغيرات فى الأســـعار أو أية عوامل رئيسية مرتبطة بالإنتاج أو المنتج . وأخيرا ، الأحداث الأخرى مثل الاضطرابات والحروب والأحداث السياسية وغيرها مما يكون له اثر مهم نسبيا على العمليات المستقبلة للمنشأة .

وإذا كـــان يبدو أن أيا من هذه الأحداث غير المالية ذو اثر مهم نسبيا على قيم الأصول أو الالتزامات فى نهاية الفترة ، أو على دخل الفترات المستقبلة ، فمن الواجب التقرير عن ذلك فى القوائم المالية ، ولا يترك لتقرير الإدارة غير انـــه يصعب تقييم اثر الكثير من هذه العناصر - وحتى إذا أخذت فى الاعتبار فـــى القوائـــم المالـــية ، فإنه من المرغوب أن تقدم عنها الإدارة إفصاحا اكثر اكتمالا .

ويعتـــبر الإفصـــاح عـــن التوقعات وتقييمها اكثر صعوبة مما هو بالنسبة للأحـــداث غير المالية . حيث تتجه الإدارة إلى عرض الأحداث الملائمة فقط ولذلك تصبح إلى حد ما غير ذات معنى . ومن العبارات الشائعة فى خطابات رؤساء الشركات ، ما يلي :

"نحن على ثقة من أن فرص العمليات المربحة سوف تستمر فى المستقبل" ويعتـــبر مـــثل هـــذه التعبيرات غامضا جدا فى مجال الاستفادة منه فى إعداد التنبؤات عن مستقبل المنشأة .

فقـــد طالبت SEC الشركات مؤخرا بأن نرفق بتقريرها السنوى تقرير عن مسئوليات الإدارة يتضمن مسئوليتها عن نظام المراقبة الداخلية وتقديرها لمدى جودته . وتقوم بعض الشركات بعرض هذا النوع من المعلومات بالفعل، ولكن متطلـــبات SEC جـــاءت أكـــثر تفصيلا فى جانب إجراءات المراقبة الداخلية المستخدمة ومدى فاعليتها ، وفيما يلى مثال على هذا النوع من الإفصاح الذى تقوم به بعض الشركات الان :-

تقرير الإدارة :

قامت الإدارة بإعداد القوائم المالية وغيرها من المعلومات الظاهرة بالتقرير السنوى ، وتعد مسئولة عنها . وتعتقد الإدارة أن القوائم المالية الموحدة تعرض بصورة عادلة المركز المالى للمنشـــأة ، ونتائج عملياتها والتدفقات النقدية بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . وعـــند إعداد القوائم المالية الموحدة أدرجت الإدارة بعض التقديرات والأحكام الشخصية التى تعتقد الإدارة أنها معقولة فى ضوء الظروف المحيطة .

وتحـــتفظ الإدارة بهيكل للمراقبة الداخلية مصمم بها يضمن بصورة معقولة حماية أصول المنشـــاة مـــن الاستخدامات غير المصرح بها ، وبأن كل الصفقات يتم تنفيذها طبقا للتعليمات المستقرة وتسجل بصورة سليمة ويدعم هيكل المراقبة الداخلية سياسات وتعليمات مكتوبة يقوم على متابعة تنفيذها مجموعة من المراجعين الداخليين .

ويقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة شركة...... وهو المراجع الخارجى الذى اختارته لجـــنة المـــراجع بالشـــركة وتم اعتماد من قبل المساهمين ، وقد أتاحت الشركة للمراجع كل سجلاتها المالية والبيانات المتعلقة بها وكذلك كل محاضر اجتماعات المساهمين والمديرين .

ويهدف هذا التقرير بصفة أساسية إلى :-

1- زيـــادة تفهـــم المســـتثمر لدور كل من الإدارة والمراجع فى إعداد القوائم المالية .

2- تنبيه الإدارة إلى مسئولياتها عن نظم المراقبة المالية والداخلية بالشركة .

5/2 طبيعة وأهمية الشفافية والإفصاح فى التقارير المالية

The Nature and Importance of Transparency and Disclosure in Financial Reports

5/2/1 العلاقة بين الشفافية والإفصاح

The Relationship Between Transparency and Disclosure

أن متطلــب توفير معلومات تتسم بالشفافية والنفعية **Transparency and Usefulness** ترتـــبط بالمشـــاركين بالســـوق وصفقاتهم يعتبر جوهريا من اجل وجـــود ســـوق منظم وكفء ، كما انه يمثل أحد اكثر الشروط المسبقة الهامة لغـــرض تفعـــيل كفاءة سوق رأس المال ، أن الأسواق فى حد ذاتها قد لا تولد مســـتويات كافية من الإفصاح ، حيث أن قوى السوق سوف توازن بين العوائد والتكالـــيف الحديـــة للإفصـــاح عن المعلومات الإضافية وقد لا تكون النتيجة النهائية هي ما يحتاجه المشاركين بالسوق بالفعل .

أن اتجاهـــات تحريـــر ســـوق رأس المـــال التي أدت الى انتهاك متزايد للأســـواق المالية قد عظمت الحاجة إلى المعلومات كوسيلة لضمان الاستقرار المـــالى ، وبيـــنما تزايدت درجات تحرير السوق المالى وسوق رأس المال فى التســـعينات ، كـــان هناك ضغوط هائلة لمتطلب المعلومات المفيدة فى كل من القطاعـــات المالـــية والخاصـــة ، كمـــا أن متطلبات الحد الأدنى من الإفصاح أصـــبحت تملـــى الآن وجـــود نوعـــية ومقدار معين للمعلومات يتعين توفيره

للمشـــاركين بالسوق بالإضافة للجمهور العام ، وبسبب أن ذلك المتطلب يعتبر ضـــروريا لتعزيز استقرار السوق فإن السلطات المختصة أيضا ترى أن جودة المعلومات Quality of Information لها الأولوية الأعلى ، ومتى تم تحســين صـــورة المعلومات فإن منشآت الأعمال سوف تبذل جهدها نحو تحسين نظم المعلومـــات الداخلية بها من اجل تطوير سمعة طيبة من خلال توفير معلومات ذات صورة جيدة . أن الإفصاح العام Public Disclosure عن المعلومات يتم التنـــبؤ به بشكل أفضل فى ظل وجود معايير محاسبية جيدة Good Accounting Standards ومنهجية كافية للإفصاح Adequate Disclosure Methodology ويتضمن ذلك الإفصاح عادة نشر Publication معلومات كمية ونوعية ملائمة فـــى التقارير المالية السنوية Annual Financial Reports والتي غالبا ما يتم استكمالها بقوائم مالية دورية Interim Financial Statement ، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الملائمة ، ويتضمن متطلب المعلومات هذا التكاليف Costs ذات الصـــلة ، ولذلـــك فعند تحديد متطلبات الإفصاح يتعين أن يتم تقييم مدى فعاليته فى ضوء التكلفة التي ستتحملها المنشأة عند ذلك المستوى من الإفصاح.

بجانـــب ذلك يعتبر موضوع توقيت الإفصاح أمرا هاما أيضا ، هذا ويشير مصـــطلح الشفافية Transparency إلى مبدأ خلق Principle of Creating بيـــئة Environment يـــتم خلالها جعل المعلومات (عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة) قابلة للوصول إليها بسهولة Accessible ومرئية Visible وقابلة للفهم Understandable لكافة الأطراف المشاركة بالسوق ، أما الإفصاح Disclosure فهو يشير الى العملية أو المنهجية Process and Methodology المرتبطة بتوفير المعلومات وجعل قرارات السياسة Policy Decisions معروفه مـــن خـــلال نشـــرها فى التوقيت المناسب وجعلها ظاهرة وواضحة ، وهناك

مصـــطلح رئيســـى مرتـــبط بالشـــفافية والإفصـــاح هـــو المساءلة المحاسبية Accountability والذى يشير إلى حاجة المشاركين بالسوق بما فيها السلطات إلـــى تبرير تصرفاتهم وسياساتهم وقبول المسئولية الخاصة بقراراتهم ونتائجها المترتبة عليها .

ويعتبر مصطلح الشفافية مفهوم أساسى وضرورى لتطبيق مفهوم المساءلة المحاســـبية والـــتى يتعين تحملها عن طريق المجموعات الرئيسية المشاركين بالسوق والمقرضين والمقترضين ومصدرى الأسهم والمستثمرين بالإضافة إلى السلطات الوطنية أو المؤسسات المالية الدولية .

وقـــد أصـــبحت مصـــطلحات الشـــفافية والافصاح والمساءلة المحاسبية موضـــوعات جدلـــية خضـــعت لعديـــد مـــن المناقشات فى الفكر المحاسبى والاقتصــــادى عبر العقود السابقة ، وقد اصبح واضعى السياسة معتادين على الســـرية والخصوصـــية Secrecy والتى كان ينظر إليها على أنها جزء مكمل ضـــرورى لممارســـة القـــوة مـــع عائد إضافي من إخفاء عدم كفاية واضعى السياســـة ، ومـــع ذلـــك فـــإن السرية أيضا تمنع من إظهار الآثار المرغوبة للسياسات ، أن اقتصاد العالم المتغير وتدفقاته النقدية التي ترتب عليها التدويل والاعـــتماد المتـــبادل بشـــكل مـــتعاظم قـــد وضعت قضية الشفافية والانفتاح Openness فـــى مقدمـــة وضع السياسة الاقتصادية ، حيث أن هناك اعتراف متزايد من الحكومات الوطنية متضمنة البنوك المركزية أبان الشفافية أو وضوح السياســـة Openness of Policy من شأنها تحسين إمكانية التنبؤ Predictability ومـــن ثـــم كفاءة قرارات السياسة ، أن الشفافية تجبر المؤسسات على مواجهة حقـــيقة المواقف وتجعل المختصين اكثر حرصا على تحمل مسئولياتهم ، ولا

سيما إذا عرفوا كيف يقومون بتبرير وجهات نظرهم وقراراتهم ، ومن ثم تشجيع إجراء التعديلات على السياسة فى التوقيت المناسب .

أن الشفافية تعتبر وسيلة لتقوية المساءلة المحاسبية والنظم الداخلية Internal Discipline والحوكمة الجديدة Good Government .

فالشفافية والمساءلة المحاسبية تحسن من جودة اتخاذ القرار فى كافة المؤسسات سواء تلك المرتبطة بوضع السياسة أو تلك التي تعتمد قراراتها على فهم والتنبؤ بالقرارات المستقبلية لمؤسسات وضع السياسة .

فإذا ما كانت الأعمال والقرارات مرئية وقابلة للفهم فسوف تنخفض تكاليف المتابعة والرقابة . حيث سوف يكون الجمهور العام ذو قدرة افضل على متابعة مؤسسات القطاع العام ، وبالمثل يقوم المساهمون والعاملين بمتابعة إدارة الشركة ، والدائنين بمتابعة المقترضين ، والمودعين بمتابعة البنوك ، من ثم فإن القرارات غير السليمة لن تمر بدون ملاحظة أو مساءلة .

أن الشفافية تعزز من المساءلة المحاسبية عن طريق تسهيل عملية المتابعة، كما أن المساءلة المحاسبية بدورها تدعم الشفافية عن طريق توفير حافز للوكلاء للتحقق من أن مبررات تصرفاتهم قد تم توضيحها وفهمها على نحو ملائم .

أن الشفافية والمساءلة المحاسبية لا تعتبر نهاية فى حد ذاتها حيث انهما مصممان للمساعدة على زيادة الأداء الاقتصادى وقد تحسن من تفعيل الأسواق المالية الدولية عن طريق تعزيز جودة عملية اتخاذ القرار وإدارة المخاطر لكافة المشاركين بالسوق . إلا انهما ليس الدواء والشفاء الكامل لكافة الأمراض، فالشفافية على وجه التحديد لن تغير من طبيعة المخاطر الكامنة فى النظم المالية ، وقد لا تمنع حدوث الأزمات المالية وإنما قد تلطف أو تخفف من رد

فعـل المشـاركين بالسوق للأخبار السيئة ، ولذلك فإن الشفافية تساعدهم على توقـع الأخـبار السيئة والتحفظ عليها ومن ثم فإنها تخفف من احتمال حالات الذعر والعدوى .

وغـنى عـن الذكر هناك تفرعين ثنائيين بين الشفافية وسرية المعلومات Transparency and Confidentiality ، فالتخفيف من سرية المعلومات الخاصة قـد تعطى للمنافسين ميزة غير عادلة ، تلك هى الحقيقة التي تعوق المشاركين بالسـوق من الحصول على الإفصاح الكامل Full Disclosure ، وبالمثل فإن الجهـات الرقابية كثيرا ما تحصل على معلومات سرية من المنشآت ، أن نشر تلـك المعلومـات قـد يكون له مضامين جوهرية على السوق ، ففي مثل تلك الظـروف قـد ترفض المنشآت توفير المعلومات الحساسة الهامة بدون شرط إفشـاء سرية العميل ، ومع ذلك فإن الشفافية الشاملة Unilateral Transparency والإفصـاح الكـامل تسـاهم فى تحديد نظام الشفافية الذي سيكون مفيدا تماما لكامل المشاركين بالسوق .

5/2/2 الشفافية والإفصاح فى القوائم المالية
Transparency and Disclosure in Financial Reports

يتمـثل الهـدف من إعداد القوائم المالية فى توفير معلومات عن المركز المـالى (قائمـة المركز المالى) والأداء (قائمة الدخل) والتغيرات فى المركز المالى (قائمة التدفقات النقدية) للمنشأة ، ويتم تأمين وضمان وجود الشفافية فى القوائـم المالـية من خلال الإفصاح الكامل وعن طريق توفير العرض العادل للمعلومـات المفيدة الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية إلى مدى واسع من المستخدمين . فى ضوء الإفصاح العام يجب أن يكون من السهل تفسير القوائم المالـية ، وفـى حين أن مزيد من المعلومات يكون أفضل حالا من أن تكون

قليلة ، إلا أنه من جهة أخرى فإن تقديم تلك المعلومات على هذا النحو يعتبر مكلفا ، لذلك فان صافى عوائد تقديم مزيد من الشفافية يجب أن يتم تقييمه بحرص .

أن تبنى المعايير المحاسبية المقبولة دوليا تعتبر مقياسا ضروريا لتسهيل الشفافية والتفسير الملائم للقوائم المالية ، وقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بتطوير إطار عام لإعداد وعرض القوائم المالية تم نشره فى عام 1989 ، ويتضمن ذلك الإطار ما يلى :-

1- تحديد المفاهيم **Concepts** المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية إلى المستخدمين الخارجيين .

2- إرشاد واضعى المعايير **Guiding Standards - Setters** عند تطوير المعايير المحاسبية .

3- مساعدة المعيدين والمراجعين والمستخدمين **Prepares, Auditors and Users** فى تفسير المعايير المحاسبية الدولية (IAS) والتعامل مع القضايا التي لم يتم تغطيتها بعد عن طريق تلك المعايير .

وطبقا للمعايير الدولية يتم إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة سوف تستمر فى مزاولة أعمالها (فرض الاستمرارية **Going Concern**) ، وأن الأحداث يتم تسجيلها على أساس الاستحقاق **Accrual Basis** ، وأن أثار المعاملات والأحداث الأخرى يتم الاعتراف بها عندما تحدث ، ويتم بعد ذلك التقرير عنها فى القوائم المالية عن الفترات التي ترتبط بها .

وتتمثل الخصائص النوعية فى الصفات التي تجعل المعلومات المقدمة فى القوائم المالية ذات فائدة ونفعية **Useful** لمستخدميها ، فإذا كانت المعلومات

الشـــاملة المفـــيدة غائبة فإن المديرين قد لا يكونون على دراية وعلم بالموقف المـــالى الحقيقى لمنشآتهم ، كما أن الأطراف الرئيسين الآخرين قد يتم تضليلهم وذلـــك قـــد يمنع نظم السوق من العمل بفعالية، أن تطبيق الخصائص الوصفية الرئيسية واتباع المعايير المحاسبية الملائمة سيترتب عليه بالطبيعة توفير قوائم مالـــية تعطـــى العـــرض الصـــادق والعادل ، وتتمثل تلك الخصائص النوعية مايلى:-

المـــــلائمة Relevancy

تعتبر المعلومات ملائمة حينما تؤثر فى القرارات الاقتصادية للمستخدمين عـــن طـــريق مســـاعدتهم فـــى تقييم الأحداث السابقة والحالية والمستقبلة أو للتصـــديق على أو تصحيح تقييماتهم السابقة . وتتأثر ملائمة المعلومات حسب طبيعـــتها وأهميتها النسبية (والتي تعتبر دائما نقطة البداية للملائمة) . أن زيادة عـــبء المعلومـــات من الجانب المقابل وتفسيرها يمكن أن تشوش المعلومات وتجعل من الصعب فحصها وفهمها وتفسيرها .

المصـــداقـــية Reliability

يجب أن تكون المعلومات خالية من أية أخطاء جوهرية أو أي تحيز ، أن المظاهر الرئيسية للمصداقية تتمثل فى التمثيل الصادق **Faithful Representation** وأولوية الجوهر على الشكل **Priority of Substance Over Form** ، والحياد **Neutrality** ، والحيطة والحذر **Prudence** ، والاكتمال **Completeness** .

القـــابلية للمقـــارنة Comparability

يجـــب أن يتم عرض المعلومات بطريقة متسقة وثابتة خلال الزمن ، كما يجـــب أن تكـــون متسقة بين المنشآت لتمكن المستخدمين من إجراء المقارنات الهامة والملائمة .

القـــابلـــية للفهـــم Understandability

يجب أن تكون المعلومات قابلة للفهم بسهولة عن طريق المستخدمين الذين يـــتوقع أن يكون لديهم معرفة معقولة بالعمل واقتصادياته والمحاسبة والرغبة فى دراسة المعلومات بعناية واجبة ومعقولة .

أن عملـــية إنـــتاج معلومات مفيدة تتضمن عدد من النقاط القرارية والتي يمكن أن تحدد مقدار المعلومات المقدمة على النحو التالي :-

التوقـــيت الســـليم Timeliness

أن التأخير فى إعداد التقرير قد يحسن من المصداقية عند تكلفة الملائمة .

العائد فى مواجهة التكلفة Benefit Vs. Cost

أن العوائـــد المشتقة من المعلومات يجب أن تزيد بطبيعة الحال عن تكلفة تقديمها.

الموازنة بين الخصائص النوعية Balancing of Qualitative Characteristics

للوفاء بأهداف القوائم المالية وجعلها كافية لبيئة محددة ، يجب على مقدمى المعلومات أن يحققوا التوازن الملائم بين الخصائص النوعية .

فـــى ضـــوء أهمـــية العـــرض العادل من الأفضل أن يتم الإفصاح عن المعلومـــات التـــي من شأنها أن تفصح عن معلومات مضللة ، لذلك فليس من المستغرب عدم قيام بعض المنشآت من الالتزام ببعض متطلبات الإفصاح لذلك الغرض .

وعـــادة مـــا تتطلب المعايير المحاسبية أن يتم الإفصاح الكامل عن حقيقة وأســـباب عـــدم الالـــتزام ، يوضـــح الشكل رقم (5/5) كيف يتم تامين عملية الشفافية والإفصاح من خلال إطار عام معايير المحاسبة الدولية .

شكل رقم (5/5)

الشفافية والإفصاح فى القوائم المالية

أهداف القوائم المالية Objectives of Financial Statements

يتعين توفير عرض عادل :

- للمركز المالى .
- للأداء المالى .
- للتدفقات النقدية .

الشفافية والعرض العادل Transparency and Fair Presentation

- يتحقق العرض العادل من خلال توفير معلومات مفيدة (الإفصاح الكامل) والتي تضمن تحقيق الشفافية .
- أن العرض العادل يتمشى مع الشفافية .

الهدف الثانوى للقوائم المالية Secondary Objective of Financial Statement

- يتم ضمان وجود الشفافية من خلال العرض العادل للمعلومات المفيدة والإفصاح الكامل لأغراض عملية اتخاذ القرار .

خواص المعلومات المفيدة Attributes of Useful Information

- **الملائمة Relevance**
  - الطبيعة .
  - الأهمية النسبية .
- **المصداقية Reliability**
  - التمثيل الصادق .
  - الجوهرية قبل الشكل .
  - الحياد .
  - الحذر .
  - الاكتمال .
- **القابلية للمقارنة Comparability**
- **القابلية للفهم Understandability**

القيود

- الوقتية
- العائد مقابل التكلفة
- الموازنة بين الخصائص النوعية

الافتراضات القائمة Underlying Assumptions

أساس الاستحقاق	الاستمرارية
Accrual Basis	Going Concern

5/2/3 تطور وأسباب الحاجة إلى الإفصاح فى التقارير المالية

The Evolution and the Need to Disclosure for Financial Reporting

يتعين الاعتراف بشكل كبير بأن عملية المحاسبة والمساءلة لمنظمات الأعمال تمتد لأبعد من مستثمريها ودائنيها ، ويرجع ذلك إلى سببين :-

1- أن المجتمع قد عهد إلى الشركة بإدارة مواردها النادرة ، وذلك يجعل الشركة مسئولة أمام المجتمع ، وتحتاج الشركة إلى توفير معلومات إلى أعضاء المجتمع بشكل يمكنهم من تقييم ما إذا كانت الموارد النادرة قد استخدمت بشكل كفء وفعال .

2- تؤثر أنشطة الشركة على نوعية الحياة وأنماط معيشة الأفراد بخلاف المستثمرين أو الدائنين ، ويحتاج هؤلاء الأفراد المعلومات حتى يتمكنون من تكوين الرأي بخصوص أداء الشركة فى مجالات اهتمامهم.

واعتمادا على إدراك المجتمع فقد تكون هناك رغبة فإنهم قد يرغبون فى اتخاذ بعض الإجراءات والتصرفات الملائمة للتأثير على أنشطة الشركة . هذا المفهوم الواسع لمسئولية الشركة عن الإفصاح قد تم الاعتراف به وتم قبوله لعقود عديدة .

وقد تم إثبات ذلك بالتأكيد على تعظيم الشركة أسهم المساهمين خلال الأجل الطويل عن طريق التوفيق بين مصالح كافة الأطراف ذات المصلحة Stakeholders والعملاء والموردين والعاملين وباقى أعضاء المجتمع بالإضافة إلى حملة الأسهم . ولذلك فإن مستخدمى التقارير المالية تتضمن مجموعات متعددة من الأفراد والذين يكونون معا ما يعرف بأصحاب المصلحة أو ذوى الشأن والاهتمام بالشركة **Stakeholders** .

إن مجـــال الأفصاحات المحاسبية مازال يتطور ، وعلى الأقل توجد هناك قضيتين لم يتم حلهما وحسمهما بعد هما :-

1- القضـــية الأولـــى: ليس هناك إطار عام مقبول بشكل متعارف عليه يقوم بتوفـــير المعلومـــات للمســـتخدمين بخلاف المستثمرين والدائنين ، مثل هؤلاء المســـتخدمين مـــن الصـــعوبة بمكـــان تحديدهم ، كما أن عددهم واحتياجاتهم للإفصاح فى تزايد مستمر بشكل ملحوظ .

2- القضـــية الثانية : غالبا ما يكون من الصعوبة أو من المستحيل أن يتم تتبع عوائـــد وتكاليف الافصاحات ، حيث أن تنوع وتشتت مجموعات المستخدمين وكـــيف تقـــوم كـــل مجموعـــة من مجموعات المستخدمين بالاستفادة من تلك الافصـــاحات يضـــع بـــلا شـــك مشـــاكل هامة عند تحديد العلاقة بين السبب (التكاليف) والأثر (العوائد) .

هذا ويوجد هناك سببين رئيسين مرتبطين بالناحية الاقتصادية والاجتماعية للإفصاح فى التقارير المالية هما :-

1- تخفـــيض عـــدم الـــتأكد إلى موردى رأس المال (المستثمرين والدائنين) ، بحيـــث يمكـــنهم استخدام المعلومات لترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل فى مواجهة مستوى المخاطر المرتبطة .

2- توفـــير معلومـــات ملائمـــة للأفراد والمجموعات الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للمنشآت فى نوعية حياتهم ومستوى معيشتهم .

بوجه عام يتم عمل الافصاحات لتوفير معلومات لتمكين متخذي القرار من اتخـــاذ قـــرارات رشيدة وللوفاء بالمتطلبات المفروضة خارجيا بالإضافة إلى تحقيق بعض الأهداف ذات المصلحة الذاتية .

دولية (تدويل) الأسواق المالية Internationalization of Financial Markets

أن الأســواق المالــية تعتبر حقيقة وواقع ملموس ، حيث يمكن للشركات الآن أن تطرح رأس المال للاكتتاب من مصادر فى أجزاء مختلفة من العالم ، وقد أصبحت الأسواق المالية العالمية بمثابة مصادر قوية للحصول على رأس المـــال ، حيــث يمكن لكثير من الشركة الآن أن تقوم بقيد أسهمها فى بورصة الأوراق المالية فى البلدان الأخرى .

وتقــوم هيئة سوق المال أو غيرها من الهيئات الرقابية فى البلدان المختلفة بوضـــع حـــد أدنـــى من متطلبات الإفصاح عند تسجيل أسهم الشركة بأسواق الأوراق المالية ، أن عولمة الأسواق المالية قد خلقت إدراك عميق بين منظمى الأوراق المالية فى كثير من البلاد مع ضرورة أن يتم تقوية وتدعيم المتطلبات الإلزامية للإفصاح .

المتطلبات التشريعية والقانونية للإفصاح Statutory and Legal Requirements

فـــى بعـــض الـــبلاد علـــى ســـبيل المثال ألمانيا واليابان تحددُ المتطلبات التشـــريعية والقانونية المعالجة المحاسبية للمعاملات الاقتصادية ، وفى بعض البلاد يمثل قانون الشركات Company Law ونظم فرض الضريبة Taxation Systems أكثر المتطلبات أهمية عند التطبيق المحاسبى وإعداد التقارير المالية.

وقـــد ترتب على التأثير الجوهرى للشركات المتعددة الجنسية على البيئات الاجتماعية والاقتصادية والعلاقة بين الكائنات الحية وبيئتها وضع وسن قوانين وكثـــير مـــن التشـــريعات الجديدة التي تتطلب افصاحات إضافية فى السنوات الحديثة.

مهنة المحاسبة Accounting Profession

فـــى كثـــير من البلاد حيث تقدمت مهنة المحاسبة إلى حالة نضج واضحة علـــى سبيل المثال فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة قامت مهنة المحاسبة بتحديد متطلبات الإفصاح فى التقارير المالية ، وتعتبر مهنة المحاسبة فـــى تلـــك الـــبلدان ذات تأثير قوى وملحوظ بشكل نموذجي ، وتتضمن عملية إعـــداد المعايير التداول والتشاور المفتوح بين أعضاء المهنة حيث يتم إعطاء المجموعات المهتمة المتباينة الفرصة لتقديم مدخلاتهم قبل أن يتم نشر المعيار، أن الدولـــية أو التدويل قد فرضت بالقوة على مهنة المحاسبة فى بعض البلدان ضرورة دراسة القضايا المرتبطة بتلك الموضوعات ، والتي قد أصبحت أكثر أهمـــية بشكل واضح وملحوظ . على سبيل المثال موضوع التقارير القطاعية Segment Reporting والتوحيد Consolidation والمعاملات بالعملة الأجنبية Foreign Currency Transactions ، وترجمـــة القوائم المالية بالعملة الأجنبية Foreign Currency Translation ، والتـــي تعـــتبر مجـــرد أمثلة على تلك الموضوعات المرتبطة بالشركات المتعددة الجنسية والأنشطة الدولية .

أيضـــا هناك عديد من الأفصاحات الإضافية المطلوبة لتعزيز قابلية القوائم المالية للمقارنة والتي يتم إعدادها باستخدام معايير محاسبية لبلدان مختلفة .

مجموعات المصلحة الخاصة ذات النفوذ Influential Special Interest Groups

أن هـــناك بعض المجموعات ذات نفوذ قوى للدرجة التي معها تقوم بعض الشركات بعمل أفصاحات خاصة توجه لتحقيق احتياجات تلك المجموعات من المعلومـــات ، علـــى سبيل المثال فان بعض نقابات العمال قد تتفاوض بنجاح

علـــى أمـــور تتطلب افصاحات خاصة ملائمة لها ، على سبيل المثال ظروف أمـــن العمـــل ، عـــدد العمـــال المتضررين وتصنيف العاملين حسب عمرهم واحتـــياجاتهم ومـــا إلـــى ذلـــك ، ولاشك أن طبيعة ودرجة التركيز على تلك الافصاحات ذات المصلحة الخاصة تتباين وتتنوع حسب البلاد المختلفة .

الافصاحات الاختيارية Voluntary Disclosures

يتوفر للمديرين معلومات عن الأداء الحالى والمستقبلى لمنشآتهم أكثر من غـــيرهم من الخارج ، وقد أفادت عدة دراسات أن لدى هؤلاء المديرين الحافز للإفصـــاح الاختـــيارى عن هذه المعلومات ، ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة معـــاملات تـــبادل الأوراق المالـــية للمنشأة ، وزيادة اهتمام المحللين الماليين والمســـتثمرين وزيادة السيولة وانخفاض تكلفة رأس المال ، وقد يكون التقرير المالى أداة غير كاملة لاتصال المديرين بالمستثمرين خصوصا فى الآتي :-

1- للمديرين السلطة الأعلى للمعلومات عن منشآتهم .

2- لا تتفق حوافز المديرين مع مصالح حملة الاسهم .

3- عـــندما تكون قواعد المحاسبة و المراجعة غير كاملة ، فيمكن عن طريق آلـــيات الـــتعاقد ، مـــثل ربط مكافآت المديرين بقيمة الاسهم فى الأجل الطويل تقريب التعارض بين المديرين وحملة الاسهم .

ويمكـــن للمـــراجعة أن تحســـن من وظائف الأسواق عن طريق تحسين تنظيمات المحاسبة والإفصاح ، وتحاول تنظيمات المحاسبة الإقلال من إمكانية تسجيل المديرين معاملات اقتصادية لا تكون فى مصلحة حملة الأسهم، وتضع تنظيمات الإفصاح متطلبات أخرى للتأكيد على أن حملة الأسهم يحصلون على المعلومـــات فـــى الوقـــت المناســـب والكاملة والصحيحة ، وتحاول المراجعة

الخارجية التأكيد على أن الإدارة تطبق السياسات المحاسبية الصحيحة ، وتقديم التقديرات المحاسبية بشكل منطقى ، وأن تكون لديها نظم للسجلات والرقابة تقوم بالإفصاح المطلوب فى الوقت المناسب .

تقوم الشركة بعمل الافصاحات الاختيارية لمجموعة من الأسباب هي :-

1- إعلام مستخدمى التقارير المالية

Educating the Users of Financial Reports

حيث قد يتم إعلام هؤلاء المستخدمين بمجموعة من الموضوعات على سبيل المثال الظروف التشغيلية والتوقعات المستقبلية وأسباب اتخاذ إجراءات أو تصرفات معينة للمنشأة .

2- بناء انطباع ذهنى Image Building

يتيح الإفصاح الخاص عن الأمور ذات المسئولية الاجتماعية شعور ورضا بالعوائد الاقتصادية المستقبلية . ويتضمن ذلك على سبيل المثال الافصاحات عن النفقات التي يتم القيام بها لأغراض الحماية البيئية **Environmental Protection** ، وتأمين ظروف العمل أو برامج التدريب لقطاعات من المجتمع .

3- تجنب التشريع أو الرقابة الحكومية المحتملة

Avoidance of Potential Governmental Regulation or Control

قد تقوم الشركة بعمل أفصاحات اختيارية إذا كان هناك مخاطر بأن عدم القيام بتلك الافصاحات قد يؤدى إلى التدخل أو الرقابة الحكومية . ويتمثل الهدف فى إحباط أي تصرف محتمل سوف يكون له آثار عكسية ، ويتطلب تحديد توقيت وطبيعة ونطاق مثل تلك الافصاحات حكم أو قرار إداري .

4- تدنية تكلفة رأس المال lower Cost of Capital

تتمـيز الافصـاحات الاختـيارية بأنها تزيد عن أو تمتد إلى أبعد ما هو مطلـوب عن طريق المنظمين ، فقد تجد الشركات التي تتنافس مع غيرها من المنشـآت الأخرى فى ظل أسواق رأس المالى العالمية أنه من الأهمية بمكان أن يتم إجراء أفصاحات إضافية اختياريا ، حيث قد يختار موردى رأس المال أحد الشركات بدلا من أحد الشركات الأخرى إذا ما شعروا بأن الشركة الأولى ذات مخاطـر أقـل ، فلا شك أن الافصاحات تزيل أو تخفض من عدم التأكد المرتـبط بالمسـتقبل ، ومـن ثم فهي تقوم بتخفيض وتدنية مستوى المخاطر المحيطة والمدركة .

بصـفة عامة تميل المنشآت التي تساهم فى أسواق رأس المال العالمية إلى الإفصـاح اختـياريا عن مزيد من المعلومات بدرجة أكثر ما هو مطلوب عن طـريق المنظمين ، كما أن التنافس على تمويل الاستثمار يتطلب ويعتمد على الافصـاحات الاختيارية ، أن عدد من الافصاحات التي يتم عملها فى التقارير السـنوية لذلـك يـتم القيام بها بفعل السوق وليس بفعل المتطلبات القانونية ، وعـندما تقوم الشركات باتخاذ سياساتها الخاصة بالإفصاح ، فإنها قد تجد أنه من الأفضل لمصلحتها أن تذهب إلى أبعد من الحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح.

الموازنة بين التكاليف والعوائد عند اتخاذ قرارات الإفصاح

The Costs Versus Benefits Criterion to Disclosures Decisions

أن تحديـد المستخدمين واحتياجاتهم من المعلومات من الضرورى بمكان حـتى يـتم اتخـاذ قرار بشأن أنواع الافصاحات التي يتعين القيام بها ومدى التفاصـيل الـذي يتعيـن توفـيره ، وتجدر الإشارة إلى أن تحديد مجموعات المستخدمين ليس دائما أمرا واضحا، وبسبب وجود مستخدمين متعددين ولديهم

احتـياجات متـنوعة من المعلومات ترتبط بتشكيلة من القرارات ، فهناك دائما مشـكلة بخصـوص تحديـد الموازنة الملائمة المرتبطة بتوفير المعلومات ، وبسبب تعددية المتغيرات المرتبطة بالمواقف فليس هناك غرابة ألا يكون هناك إجماع عن ما يشكل وجود التوازن الصحيح من الافصاحات المطلوبة .

أن المعلومات المحاسبية ليست مجانية ، حيث أن النظم المحاسبية عادة ما تـتكلف أموال ، وبالتالي فإن الأمر يتطلب استخدام معيار الموازنة بين التكلفة والعـائد عـند اختيار النظام المحاسبى ، بحيث يستلزم الأمر أن تزيد العوائد المـتوقعة عـن التكاليف المتوقعة لذلك النظام . أن صعوبة أو استحالة تكوين علاقـات السبب (تكاليف الافصاحات) والأثر (العوائد لمستخدمى المعلومات) فـى ظل المواقف المتضمنة أطراف بخلاف المستثمرين والدائنين تضع تحديا كبيرا فى محاولة استخدام معيار الموازنة بين التكاليف والعوائد .

ومع ذلك فان تكاليف القيام بالإفصاح فى التقارير المالية غير محددة بالقيم النقدية لإنشاء أو الاحتفاظ بالنظام المحاسبى، فهي تتضمن أيضا تكاليف أخرى والتـي تعتـبر من الصعوبة - وليس من المستحيل - أن يتم تحديدها كميا ، حيـث أن الصـعوبة المرتبطة بتلك المجموعة من التكاليف تتمثل فى أن تلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال الافصاحات قد تستخدم لأغراض تكوين أفضل مصلحة للشركة من توفير تلك المعلومات على سبيل المثال :-

1- قد يحصل المنافسون على ميزة تنافسية .

2- قد تقدم نقابات العمال مطالب أكثر تكلفة .

3- قد تزيد الجهات الرقابية القانونية من التنظيم والرقابة .

4- قـــد يجد المدعون (جانب الإدعاء فى المحكمة) المعلومات المفيدة فى رفع مطالباتهم القانونية ضد الشركة .

الميزة التنافسية Competitive Advantage

لاشـــك أن أحد تكاليف الافصاحات المحددة سابقا تستحق المناقشة ، حيث غالـــبا مـــا يقـــوم المديرين التنفيذيين للشركة بإبداء الشكوى بأن الافصاحات الموســـعة قـــد تقلل من مقدرتهم على المنافسة ، رغما عن أنه ليس هناك دليل إثـــبات محـــدد يدعم ذلك التأكيد ، أن التدفق الكفء للمعلومات يعتبر متطلب أساسي لاقتصاديات السوق الحرة ، ومن الصعوبة بمكان تصور وجود اقتصاد سوق حر كفء فى ظل غياب التدفق الموسع من المعلومات .

أن الافصاحات تحث على وتشجع على المنافسة والتي تؤدى إلى انسيابية الأعمـــال ، وبـــدون تلك الانسيابية سيكون من المستحيل البقاء والنمو فى ظل بيئة الأعمال المتنافسة بشكل واسع . أن دولية التجارة والاستثمارات قد زادت من المنافسة بالإضافة إلى الحاجة الملحة للمعلومات ، ولعل المستفيدينْ الأكبر هم المستهلكين .

5/3 مشاكل العرض والإفصاح فى التقارير و القوائم المالية

The Problems of Disclosure and Presentation

من الأهمية بمكان دراسة مشاكل الإفصاح وطرق العرض بالقوائم المالية، بجانب مناقشة الإطار النظري للمحاسبة ومكونات القوائم المالية ، وحتى يمكن اســـتعراض قضـــايا الإفصـــاح بشكل جيد يتعين الإشارة إلى أهداف المحاسبة والتقرير المالي ، بوجه عام يتعين أن يكون مستخدمي القوائم المالية في مركز معيـــن مـــن شأنه يمكنهم من تقييم وتقرير أداء نتائج الشركة ومركزها المالي

وتدفقاتها النقدية الحالية والمستقبلية ، وبوجه عام يتعين عليهم أن يكونوا على مقدرة من اتخاذ قرارات استثمار رشيدة حتى يمكنهم التخصيص الكفء للموارد النادرة ، أن العلاقة بين أسعار الأسهم والمعلومات (المتضمنة في القوائم المالية) يطلق عليه بكفاءة السوق Market Efficiency ، وهناك أدلة إثبات هامة تشير إلى أن سوق رأس مال الأسهم يعتبر كفئا بالارتباط بالمعلومات المتاحة للنشر للجمهور (متضمنا تلك المعلومات في القوائم المالية).

أن الإفصاح الكامل Full Disclosure للبيانات يعني أن القوائم المالية المنشورة والإيضاحات المتممة لها يتعين أن تتضمن أي معلومات اقتصادية تعتبر جوهرية بشكل كافي بشكل يمكن معه التأكيد على قرار المستخدم الحكيم ذو المعرفة بالقوائم المالية ، أن الإفصاح الكامل يستهدف تحسين وضوح Clarity وجودة Quality وكمية Quantity البيانات الاقتصادية المفصح عنها عن طريق الوحدة المحاسبية ، فهو يزيد ويعزز من ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية .

أن الإفصاح الكامل يعتبر هاما لعديد من الأسباب التالية :-

1- في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما GAAP فإن الإجراءات المحاسبية البديلة على سبيل المثال طرق الإهلاك ، طرق المخزون وطرق الاعتراف بالإيراد يتم استخدامها في ظل ظروف مختلفة.

2- أن الشركة أحيانا ما تقوم بأحداث تغيرات في إجراءات المحاسبة والتقرير بنحو يؤثر على إمكانية مقارنة القوائم المالية (على سبيل المثال قد تقوم الشركة بتغيير طريقة الوارد أو لا يصرف أولا FIFO إلى طريق الوارد أخيرا يصرف أولا LIFO في المحاسبة عن المخزون) .

3- أن الإفصـــاح الكامل يسهل من تفعيل سوق رأس المال الكفء عن طريق توفير معلومات إضافية عن البنود المتضمنة في القوائم المالية الأساسية ، تلك المعلومات الإضافية قد تكون مفيدة في اتخاذ قرارات الاستثمار .

مشـــاكل الإفصـــاح The Problems of Disclosure

أن مشاكل الإفصاح يمكن الحد منها في ضوء أهداف التقرير المالي ، أن كافـــة الـــبلاد لـــيس لديها نفس الأهداف ، أن دراسة إيضاح مفاهيم المحاسبة المالـــية رقم (1) الصادر عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية قد كشف عن الاختلافات في تلك الأهداف ، ونتيجة لذلك فإن حل تلك المشاكل الخاصة بـــالأهداف لـــن تكون هي نفسها في كافة البلدان . وبصفة أساسية فإن الأسئلة التالية المرتبطة بالإفصاح تحتاج إلى أن يتم الإجابة عليها :-

a) من هم مستخدمي المعلومات (بمعني لمن يتم الإفصاح عن المعلومات) .
b) ما هو مقدار المعلومات التي يجب أن يفصح عنها .
c) ما هي المعلومات التي يجب أن يتم الإفصاح عنها .
d) كيف يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات .

من هم مستخدمي المعلومات Who are the users of Information

ذلك السؤال قد تم الإجابة عنه سابقا باختصار حيث تم تحديد من الذي يتم من اجله الإفصاح عن المعلومات ، بوجه عام فإن عدد مجموعات المستخدمين في كل من كندا وإنجلترا أكبر من هؤلاء في الولايات المتحدة الأمريكية بسبب المفهـــوم الواســـع للمســـاءلة Accountability ، كما أن كل من المستثمرين والدائنيـــن تعتبر المستخدم الشائع في كافة تلك البلاد إلا أن العاملين والعملاء

والمجـــتمع والحكومة وكثير من الأطراف الأخرى يعتبرون أيضا مستخدمين في كندا وإنجلترا .

بوجه عام فأن التقارير المالية توجه أولا إلى حملة الأسهم ، والمستثمرين الآخرين ، والدائنين . بالإضافة الى العمال ، والمدينين ، والجهات الحكومية . أي أنهـــا توجـــه بصفة عامة إلى قراء التقارير المالية والمطلعين على النماذج الأخـــرى للإفصـــاح . وتشمل القرارات التي يتخذها المستثمرون – بالدرجة الأولـــى – قـــرارات شـــراء أو بيع أو حيازة ، كما ترتبط القرارات الرئيسية للدائنيـــن بمنح الائتمان للمنشأة . وقد يتخذ حملة الأسهم قرارات أخرى تتعلق باســـتخدام أو إعفـــاء أو تعويض الإدارة واعتماد أو رفض التغييرات الرئيسية فى سياسات المنشأة . ولم تتشكل بعد أهداف عرض المعلومات إلى العاملين ، والعمـــلاء ، والجمهور بصفة عامة . ومع ذلك، يفترض عموما أن المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين سوف تفيد الآخرين أيضا .

أن الإفصاح فى التقارير المالية يعبر عن المعلومات الضرورية التي تكفل الأداء الأمـــثل لأســـواق رأس المـــال الكفء . ويفترض هذا وجوب عرض معلومات كافية تسمح بالتنبؤ باتجاهات التوزيعات المستقبلة ، واختلاف وتغاير العوائـــد المســـتقبلية . ويجـــب أن يـــتم التركـــيز على تفضيلات المستثمرين والمحللين الماليين المحنكين . ومع ذلك ، يحتاج جميع المستثمرين للمعلومات لتقييم المخاطر النسبية للمنشآت – كل بمفردها – ليمكن الحصول على محافظ أوراق مالـــية متـــنوعة، وتولـــيفات Combinations من الاستثمارات توافق متطلـــبات الأفـــراد وفقـــا لمواقفهـــم من المخاطر . وتمتلك الهيئات الحكومية والدائنين عموما قدرة الحصول على معلومات إضافية وفقا لاحتياجاتهم .

ما هو مقدار المعلومات التي ينبغي أن يفصح عنها

How Much Information Should be Disclosed ?

أن كافة المعلومات المرتبطة بأي وحدة اقتصادية لا يمكن أن يتم الإفصاح عـــنها في القوائم المالية ، حيث أن الإفصاح عن كافة تلك المعلومات يمكن أن يجعل القوائم المالية صعبة وغير عملية وضخمة ومكلفة وربما أكثر تشويشا ، وعلـــى قـــدم المســـاواة فـــإن المعلومـــات الملائمة يجب إلا يتم إخفاءها عن المســـتثمرين والدائنين والأطراف الأخرى . أن المعلومات التي تعتبر جوهرية وذات أهمـــية (بمعنـــي تلك التي لها المقدرة على التأثير على الحكم أو القرار) لمتخذي القرارات الخارجيين يجب أن يتم الإفصاح عنها . ولاشك أن الموازنة بين طرفي النقيض يتعين أن يتم إجرائها عند التقرير بشأن مقدار الإفصاح عن المعلومات المالية .

وتجـــدر الإشـــارة إلى أن هناك ثلاثة مفاهيم عامة للإفصاح هي الإفصاح الكافـــي **Adequate Disclosure** ، والإفصـــاح العـــادل **Fair Disclosure** ، والإفصاح الكامل **Full Disclosure** ، حيث يعني الإفصاح الكافي **Adequate Disclosure** الحـــد الأدنى من مقدار المعلومات الذي يجب أن يفصح عنه على نحـــو لا يجعـــل القوائم المالية مضللة **Misleading** ، أما الإفصاح العادل فقد يوحـــي بـــأن المحاسبة والمعلومات الأخرى تكون غير متحيزة وموضوعية . حيـــث يتطلـــب الهدف الأخلاقي أن تكون هناك معاملة متكافئة لكافة متخذي القرار والمستخدمين المرتقبين ، بينما يعنى الإفصاح الكامل **Full Disclosure** يعنـــي عرض كافة المعلومات الملائمة ، ومن ثم فإن الإجابة على ذلك السؤال يتمـــثل فـــي أن مستخدمي القوائم المالية يجب أن يتم إمدادهم بكافة المعلومات الهامة والملائمة في ضوء أهداف التقرير المالي ، في حين أن المعلومات التي

لا تعتــبر هامة نسبيا أو غير ملائمة أو جوهرية يتعين أن يتم استبعادها لجعل عــرض المعلومـــات ذات مغــزى وقابلة للفهم ، بعبارة أخرى فإن الإفصاح الكــافى اكثر المفاهيم الثلاثة شيوعا فى الاستخدام ، ولكنه يفترض أدنى مقدار مــن الإفصاح حتى يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضلله ، ويعتبر مفهومـــا الإفصـــاح العادل والإفصاح الكامل اكثر إيجابية ، وينطوى الإفصاح العــادل علـــى هدف أخلاقي بتطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائـــم المالية ، ويفترض الإفصاح الكامل عرض جميع المعلومات الملائمة ، وقد ينظر إلى الإفصاح الكامل على انه يعنى عرض معلومات زائدة ، ومن ثم فانه غير ملائم . وتعتبر المعلومات الكثيرة جدا ضارة ، لأن عرض التفاصيل غــير المهمـــة يخفـــى المعلومـــات الجوهرية ، ويجعل التقارير المالية صعبة التفســـير ، ومـــع ذلـــك ، يجـــب أن يكون الإفصاح المناسب عن المعلومات الجوهـــرية إلـــى المســـتثمرين وغـــيرهم كافيا ، وعادلا ، وكاملا ، ولا توجد اخـــتلافات حقيقية بين هذه المفاهيم إن استخدمت فى إطارها الصحيح . ويعنى الهدف الايجابى إمداد مستخدمى القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية والملائمة لمســـاعدتهم فـــى اتخـــاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة ، مع مراعاة أن تزيد المـــنافع عن التكاليف . ويفترض هذا القول بان تحذف المعلومات غير المهمة نسبيا لكى تجعل عرض المعلومات ذا مغزى ومفهوما .

والســـؤال المطروح هو ما موقف المنشآت من مقدار الإفصاح ؟ ، وتقدم الدراســـات التجريبيـــة واستقراء الفكر دليلا على أن الشركات تتردد فى زيادة مـــدى الإفصاح المالى بدون ضغط من مهنة المحاسبة أو الحكومة ، ومع ذلك يعتـــبر الإفصاح حيويا حتى يتخذ المستثمرون قرارات مثلى ويوفر الاستقرار لسوق رأس المال ، ويساعد الإفصاح الوقتى عن المعلومات الملائمة على منع

المفاجـآت التي يمكن أن تغير تماما النظرة إلى المنشأة ، كما أنها تهدف أيضا لإعطـاء المستثمرين ثقة اكبر فى المعلومات المالية المتاحة لهم . ومع ذلك ، لا يمكـن تقدير مقدار البيانات التي يجب الإفصاح عنها دون أنِ يتوفر الكثير مـن المعلومـات عن نماذج قرارات المستثمرين ، ولكن لا يرجح فى الوقت الحالى أن تعرض معلومات كثيرة جدا لكى يستخدمها المحللون الماليون .

وتتضـمن الاعتراضـات علـى زيـادة مقدار البيانات المالية التي يجب الإفصاح عنها مايلى :

1- سـوف يفيد مثل هذا الإفصاح المنافسين على حساب حملة الأسهم ، ومع ذلـك ، لا يحظى هذا الرأي بالوجاهة الملائمة ، لان المنافسين يحصلون عموما على المعلومات من خلال المصادر الأخرى .

2- يقـال بأن الاتحادات العمالية تكسب ميزة فى المساومة على الأجور إذا تم الإفصـاح الكـامل عـن المعلومات المالية ، ومع ذلك ، يؤدى الإفصاح الكامل إلى تحسين المناخ العام للمساومة بصفة عامة .

3- لقـد ذكـر مـرارا أن المستثمرين لا يمكنهم فهم السياسات والإجراءات المحاسـبية ، وان الإفصـاح الكـامل سوف يكون فقط مضللا ولن يكون مرشـدا ، ويحظـى هـذا الرأي بتأييد ، لان المحللين الماليين ، ومديرى الاسـتثمارات قـد تعلموا المحاسبة جيدا ، أما المستثمرون الآخرون فانهم يسـتفيدون مـن اسـتخدام المعلومات المحاسبية فى سوق كفء ، أو انهم قادرون على التعلم خلال دراسة معلومات التقارير المالية .

4- يمكـــن القول – بشيء من الثقة – أن المصادر الأخرى للمعلومات المالية قد تنتج هذه المعلومات بتكلفة تقل عن مثيلتها إذا قدمت المعلومات بواسطة المنشأة فى قوائمها المالية .

5- يعتـــبر عدم معرفة احتياجات المستثمرين ، أيضا ، سببا لتحديد الإفصاح ، غـــير انـــه نظـــرا لإمكانية توفير الكثير من نماذج الاستثمار ، والاعتماد المـــتزايد علـــى وســـائل المعلومات ، فإنه يجب أن لا يكون عدم معرفة احتياجات المستثمرين عاملا محددا .

ما الذي يجب أن يتم الإفصاح عنه What Should be Disclosed

يعـــتمد تحديـــد مـــا ينبغي أن يتم الإفصاح عنه مرة أخرى على الأهداف الأساســـية للمحاســـبة والـــتقرير المالي ، وذلك يرتبط أيضا بتحديد مجموعة المســـتخدمين المعنييـــن ، أن كافة المعلومات التي تفي باحتياجات المستخدمين فـــي خدمة تلك الأهداف يتعين أن يتم الإفصاح عنها ، وذلك يعتمد أيضا على البيـــئة (البيـــئات) الســـائدة فـــي البلد ، ففي ظل الاقتصاديات الناشئة تفصح الشـــركات فقـــط عن الميزانية العمومية ، وحساب الأرباح والخسائر وتقرير المـــراجع بالإضـــافة إلـــى بضعة جداول كملاحق ، أما في ظل الاقتصاديات النامـــية حيـــث تســـود البيئة الاقتصادية بجانب ما تم ذكره من تقارير وقوائم خطاب مجلس الإدارة ، وملخص عن خمسة أعوام أو عدة أعوام يلقي الضوء عـــن معلومـــات مالـــية إضـــافية علـــى سبيل المثال معدل الدوران ، النفقات الرأســـمالية والأربـــاح وتوزيعاتها بالإضافة للمؤشرات الهامة ، ووجهة نظر الشـــركة عن خططها المستقبلية ، كما يتم نشر التقديرات والتوقعات المستقبلية أيضـــا ، عـــلاوة علـــى ذلك ففي ظل البلاد التي يسيطر فيها الاهتمام بالبيئة

الاجتماعية يتم الإفصاح بجانب تلك المعلومات التي تهتم بالبعد الاقتصادى عن معلومات أخرى عن القيمة المضافة Value added والعاملين والعملاء والحكومة وأسعار الصرف الأجنبية وما إلى ذلك في التقارير المالية السنوية . ومن ثم وحيث انه من الصعوبة بمكان أن يتم تقرير نفس العلاج لكافة المرضى ،مع ذلك فإن المعلومات التالية سوف تكون مفيدة لكافة فئات المستخدمين في كافة البلاد :-

1- أن القوائم المالية التقليدية على وجه التحديد الميزانية العمومية ، قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التغيرات في المركز المالي ، والتدفقات النقدية ، وخطاب رئيس مجلس الإدارة وتقرير المجلس ، وتقرير المراجع عادة ما يتم تضمينها في التقارير السنوية المنشورة لكافة الشركات المسجلة بالبورصة ، وذلك يعطي معلومات عن كيف جاء أداء الشركة في الفترة السابقة ، وكيف كان المركز المالي وما هي مصادر واستخدامات الأموال (أو النقدية) . وذلك يمكن اعتباره بمثابة الحد الأدنى من المعلومات المطلوب توفيرها للمستخدمين الخارجيين .

2- بجانب المشار إليه بعالية فإن القوانين والإصدارات المهنية تستلزم أيضا أن يتم الإفصاح عن المعلومات التالية في كثير من البلاد :-

a- الإفصاح عن السياسات المحاسبية متضمنا تلك المرتبطة بتقييم لأصول (المتداولة أو الثابتة) .

b- أي تغيرات في السياسات المحاسبية عن طرق التقييم ، وطرق قياس عبء الإهلاك وطرق قياس الأرباح وما إلى ذلك .

c- الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية .

d- الإفصاح عن المعلومات المحاسبية القطاعية Segments .

e- التقارير الدورية Interim (الربع سنوية) عن أداء الشركة ومركزها المالي .

f- المعلومـــات الملحقة عن التعديلات المحاسبية مقابل التغيرات العامة في الأسعار .

g- المحاسبة عن المعاملات الأجنبية .

h- التقديرات المستقبلية للشركة .

كيف ينبغي أن يتم الإفصاح عن المعلومات

How Should the Information be Disclosed ?

أن مناقشـــة قضية كيف ينبغي أن يتم الإفصاح عن المعلومات يؤدي إلى مناقشة طرق العرض أو الإفصاح Presentation or Disclosed ، أن الإجابة العريضـــة عن كيف ينبغي أن يتم الإفصاح عن المعلومات يكمن في أنه يتعين أن يتم الاهتمام والعناية بالإجابة بالأسئلة المرتبطة بتحديد من هم Who ؟ وما مقـــدار How Much ؟ وما هي What ؟ ، أن المعلـــومات التي يجب أن يتم عرضـــها بطـــريقة منهجـــية يمكن أن يتم فهمها بسهولة عن طريق الشخص الحـــريص أو العلـــيم بشـــكل عادي ، حيث يجب أن يستنتج نفس المعني من المعلومات التي تستهدف أن تحمله ، بمعني أنه يجب أن يكون هناك صدق في العرض Representational Faithfulness ، أن طرق الإفصاح عن المعلومات قـــد نشـــأت نتيجة من التغير في البيئة والتحسين الناتج في طرق العرض التي تـــتأثر لحـــد كبـــير بالمحاسبين في حد ذاتهم ، وفي ضوء مقترحات المجامع

المهنـــية ، وكنتيجة للمقاييس الحكومية المقررة ، فهي تختلف من بلد إلى أخر وحتى من شركة إلى شركة في نفس البلد .

عمومـــا يـــتم تشجيع المنشأة علي توفير معلومات مالية أخري وغير مالية بالإضــــافة إلي القوائم المالية ويجب أن تراعى الإدارة كافة الاعتبارات العامة التالية المتعلق بعرض القوائم المالية :

العرض العادل Fair Presentation

ويـــتم تحقيق العرض العادي عن طريق تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، ويـــتم الســـماح بالخـــروج عن تلك المعايير فقط إذا كان تطبيق أحد المعايير المحاسبية سوف يترتب عليه قوائم مالية مضللة .

الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية Compliance with the ISA

حيث يجب أن يتم دراسة الجوانب التالية :-

- يجب أن يتم الإفصاح عن الالتزام بمعايير المعايير المحاسبة الدولية .
- أن الالتزام بكافة متطلبات كل معيار يعتبر إجباريا .
- لا يتم الإعفاء عن الإفصاح المرتبط بالمعالجات المحاسبية غير الملائمة.
- يجب أن يتم ذكر الالتزام الناقص بمعايير المحاسبة الدولية .
- يجـــب أن يـــتم الإفصـــاح بالكامل والتفصيل عن أي خروج عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، حيث يعتبر ضروريا لتحقيق الغرض العادل .

السياسات المحاسبية Accounting policies

السياســـات المحاسبية التي يتم تطبيقها يجب أن تكون تلك السياسات التي تتطلـــبها معايـــير المحاســـبة الدولية ، وسوف تقوم المنشأة بتطوير سياساتها الخاصة الملائمة وذات المصداقية في حالة عدم وجود معايير المحاسبة الدولية.

وفيما يلي الإعتبارين الذين يمثلان الإفتراضات الناتجة للقوائم المالية :

الاستمـــرارية Going concern

يجـــب أن يـــتم عـــرض القوائم المالية علي أساس استمرارية المنشأة في نشـــاطها إلا إذا كان من المحتمل أن يتم تصفية المنشأة أو تتوقف عن نشاطها الـــتجاري ، فـــإذا لم يتم عرض القوائم المالية علي أساس الاستمرارية يتعين الإفصـــاح عن الحقائق والمنطق وراء عدم استخدامه ، ويجب أن يتم الإفصاح عن عدم التأكد المحيط بالاستمرارية.

أســـاس الاستحقاق Accrual Basis

يـــتم اســـتخدام أساس الاستحقاق لعرض القوائم المالية باستثناء ما يتعلق بقائمة التدفقات النقدية .

اتســـاق العرض Consistency of Presentation

يجب أن يتم الحفاظ عن عرض وتبويب البنود من فترة إلي أخرى باتساق إلا إذا حدث تغيير يودى إلي عرض أكثر ملائمة ، وكان هناك تغيير مطلوب عن طريق معايير المحاسبة الدولية .

الأهمية النسبية والتجميع Materiality and Aggregation

يـــتم السماح بتجميع البنود غير ذات الأهمية النسبية المتماثلة في الطبيعة والوظيفة ، في حين لا يجب أن يتم تجميع البنود ذات الأهمية النسبية.

المقاصة Offsetting

يجـــب ألا يتم المقاصة بين الأصول والالتزامات ، إلا إذا تم السماح بذلك عـــن طـــريقة معايير المحاسبة الدولية ، ومع ذلك فأن المكاسب والمصروفات والخســـائر غـــير ذات الأهمية النسبية المرتبطة الناشئة عن معاملات وأحداث مماثلة قد يتم المقاصة بينها.

المعلومات المقارنة Comparative Information

تتميز الجوانب التالية بالملائمة :-

- الإفصاح المطلوب للمعلومات الرقمية المرتبطة بالفترة السابقة .
- تحديد المعلومات الملائمة التي يتعين تضمينها.
- إعادة تبويب الأرقام المقارنة عندما يتم تعديل تبويب البنود ، ويتطلب ذلك الإفصاح عن الطبيعة والقيم والأسباب المرتبطة بذلك .

الإفصـــاح Disclosure

التحديد والفترة Identification and Period

- يجب تحديد القوائم المالية بشكل واضح و تميزها عن المعلومات المالية الأخرى .
- يجب أن يتم تحديد كل مكون من مكونات القوائم المالية بوضوح .
- يتم إظهار الأتي بشكل واضح :
  - اسم المنشاة محل التقرير .
  - القوائم الخاصة بالمنشأة أو المجموعة .
  - تاريخ التقرير أو الفترة .
  - عملة التقرير .
  - مستوى الدقة المستخدم فى عرض الأرقام فى القوائم المالية.
  - يتم تقديم التقرير على أقل تقدير سنويا.
  - إصدار القوائم المالية فى التوقيت المناسب (خلال ستة شهور عمن تاريخ التقرير) .

قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) Balance Sheet

أن الهدف من تلك القائمة هو الكشف عن المركز المالي محل الاهتمام في تاريخ محدد ، أن مستخدمي الميزانيات العمومية يريدون على وجه التحديد أن يعـــرفون ما هي قيمة الموارد وماهى استخدامات تلك الموارد ، وهم يرغبون في معرفة ما هو مقدار حقوق الملاك الداخليين ، وما هو مقدار قيمة القروض والالـــتزامات المســـتحقة التي للغير من أجل حساب قيمة إجمالي رأس المال المستخدم أو المستثمر ، وما هي الموارد التي في ضوئها يتم استخدامها ، كما أنها يرغبون أيضا في التعرف عن إجمالي رأس المال العامل ، وصافي رأس المـــال العامل . وأحيانا ما يهتمون بصافى الأصول النقدية الجارية لتقييم مدى سيولة الشركة .

فـــي كثير من البلدان لا توفر الميزانية العمومية تلك المعلومات مباشرة ، حيـــث يتعين أن يتم حسابها ، وبالأخرى فإن هناك تفاصيل غير ضرورية يتم توفـــيرها علـــى ســـبيل المثال رأس المال المصرح به (الأسمى أو المسجل)، ورأس المـــال المســـتدعي ورأس المـــال المدفوع ، وبالمثل فإن القروض يتم إظهارها على أنها مضمونه أو غير مضمونه ، ولذلك من الصعوبة بمكان أن يـــتم التعرف على تحليل القروض طويلة الأجل والقروض قصيرة الأجل من أجـــل حســـاب إجمالي رأس المال الموظف ، أن عرض الأصول والالتزامات ســـوف يكـــون من المحتمل أكثر نفعا للمستثمرين والدائنين ، عموما توفر تلك القائمـــة معلومات عن المركز المالى للشركة فى فترة محددة ، وينبغى مراعاة ما يلى :-

التميز بين المتداول وغير المتداول Current Non - Current distinction

- قد تختار المنشأة ذلك التبويب للأصول والالتزامات .
- إذا لم يتم اختيار ذلك يجب أن يتم عرض الأصول والالتزامات على أساس السيولة .
- تجزئة القيم التي يتم استردادها أو تسويتها خلال أو بعد 12 شهر .

الأصول المتداولة Current Assets

تتضمن الأصول المتداولة :-

- الأصول التي يتوقع أن يتم تحقيقها أو الاحتفاظ بها للبيع أو الاستهلاك فى دورة التشغيل العادية .
- الأصول التي يحتفظ بها بصفة رئيسية للمتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن تتحقق خلال أثنى عشر شهر .
- أن لا تكون النقدية أو ما يعادلها (ما فى حكم النقدية) مقيدة من حيث الاستخدام.

الالتزامات المتداولة Current Liabilities

تتضمن الالتزامات المتداولة ما يلي :-

- الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها فى دورة التشغيل العادية .
- الالتزامات التي يستحق تسويتها خلال أثنى عشر شهر .

قد يتم تبويب الالتزامات طويلة الآجل المحملة بالفائدة والتي يتم تسويتها خلال أثنى عشر شهر على إنها التزامات غير متداولة إذا :

- إذا كان الآجل الأصلي اكبر من 12 شهر .
- إذا كانت هناك نية من إعادة تمويل الالتزام .
- إذا كانت تلك النية مؤيدة باتفاق معين .

الحد الأدنى للمعلومات التي يتم عرضها في صلب قائمة المركز المالي

Minimum Information on Face of The Balance Sheet

- الممتلكات والمصنع والمعدات .
- الأصول غير الملموسة .
- الأصول المالية .
- – الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها طبقا لطريقة حقوق الملكية .
- المخزون .
- حصة الأقلية .
- النقدية وما في حكمها .
- حسابات الدائنين التجارية والحسابات الدائنة الأخرى.
- الالتزامات الضريبية .
- الأصول الضريبية .
- المخصصات .
- الالتزامات غير المتداولة المحملة بالفوائد .
- حسابات المدينين التجارية والحسابات المدينة الأخرى .
- راس المال المصدر .
- الاحتياطات .

المعلومات الأخرى التي تعرض في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات المتممة Other Information On The Face Or In Notes .

- التبويبات الجزئية الإضافية الملائمة .
- القيم المستحقة السداد وإلى من :

- الشركة الأم .
- الشركات التابعة الزميلة .
- الشركات الشقيقة .
- الأطراف ذات العلاقة .

يتم عرض البنود التالية الخاصة براس مال الأسهم .

- عدد الأسهم المصرح بها.
- عدد الأسهم المصدرة والتي لم تسدد بالكامل .
- القيمة الاسمية لكل سهم أو تلك التي ليس لها قيمة اسمية .
- مطابقة عدد الأسهم في بداية ونهاية الشركة .
- الحقوق والامتيازات والقيود .
- الأسهم التي تحتفظ بها المنشأة والشركات التابعة أو الشركات الشقيقة .
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها فى ظل عقود الخيار أو عقود المبيعات.
- طبيعة وغرض كل احتياطي .
- قيمة توزيعات الأسهم التفصيلية المتجمعة والتي لم يتم الاعتراف بها.

يوضح الشكل رقم (5/6) نموذج عرض الميزانية العمومية .

شكل رقم (5/6)

قائمة المركز المالي في / /

نوع العملة :		اسم الشركة :		
سنة المقارنة		التكلفة	مجمع الإهلاك	الصافى
	الأصول طويلة الأجل :			
	الأصول الثابتة :			
	أراضى	××		××
	مبانى وإنشاءات ومرافق	××	××	××
	آلات ومعدات وأجهزة	××	××	××
	وسائل نقل وانتقال	××	××	××
	عدد وأدوات	××	××	××
	أثاث وتجهيزات	××	××	××
	....	××	××	××
		××	××	××
	مشروعات تحت التنفيذ			
	تكوين سلعى		××	
	اتفاق إستثمارى		××	××
	الأصول طويلة الأجل الأخرى :			
	الاستثمارات طويلة الأجل (القيمة السوقية ...) فى شركات تابعة وشقيقة (بين كل نوع على حدة)		××	
	شهرة المحل		××	
	براءات الاختراع والعلامات التجارية وما فى حكمها		××	××
	مجموع الأصول طويلة الأجل			×××
	الأصول المتداولة :			
	المخزون :			
	خامات	××		
	وقود وقطع غيار	××		
	إنتاج غير تام	××		
	بضاعة مشتراة بغرض البيع	××		
	إنتاج تام	××	××	

الصافى	مجمع الإهلاك	التكلفة	(تابع) قائمة المركز المالى فى / /	سنة المقارنة
			المدينون وأوراق القبض :	
		××	عملاء (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ......)	
		××	أ . قبض (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ...)	
		××	حسابات مدينة لدى الشركات القابضة والتابعة والشقيقة	
		××	حسابات مدينة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين	
	××	××	حسابات مدينة أخرى	
			استثمارات متداولة فى أوراق مالية :	
			(بعد خصم المخصص البالغ قيمته ......)	
			(القيمة السوقية تبلغ ....)	
			النقدية :	
		××	ودائع لأجل بالبنوك	
		××	حسابات جارية بالبنوك	
	××	××	نقدية بالخزينة	
×××			مجموع الأصول المتداولة	
			الالتزامات المتداولة :	
			المخصصات :	
		××	مخصص ضرائب متنازع عليها	
		××	مخصص مطالبات ومنازعات	
	××	××	مخصصات أخرى (تذكر تفصيلا)	
	××		البنوك الدائنة :	
			الدائنون وأوراق الدفع :	
		××	موردون وأوراق دفع	
		××	حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة والتابعة والشقيقة	
		××	دائنو توزيعات	
		××	حسابات دائنة أخرى	
	××	××	حسابات دائنة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين	
×××			مجموع الالتزامات المتداولة (الخصوم)	

(تابع) قائمة المركز المالي في / /

الصافي	مجمع الإهلاك	التكلفة		سنة المقارنة
×××			رأس المال العامل	
×××			إجمالي الاستثمار	
			يتم تمويله على النحو التالي :	
			حقوق المساهمين :	
		××	رأس المال المصدر والمكتتب فيه	
		××	يخصم مبالغ غير مسددة	
	××		رأس المال المدفوع	
	××		الإحتياطيات (تذكر تفصيلا ...)	
	××		أرباح أو (خسائر) مرحلة	
×××			إجمالي حقوق المساهمين	
			الالتزامات طويلة الأجل :	
	××		قروض من البنوك	
	××		صكوك تمويل أو سندات	
	××		قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة	
	××		أخرى	
××				
××			إجمالي تمويل رأس المال العامل والأصول طويلة الأجل	

قائمـــة الدخـــل Income Statement

يطلـــق على تلك القائمة تقليديا حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر Trading and Profit and Loss Account ، تلـــك القائمـــة لن توفـــر أيضا المعلومـــات بطـــريقة نافعة للمستخدمين ، ويمثل القسم الأول حساب المتاجرة الـــذي يوضـــح مجمـــل الـــربح ، أمـــا القسم الثاني فهو يمثل حساب الأرباح والخســـائر ، ان تلـــك القائمـــة ذات الخطـــوة الواحـــدة التي تدمج كافة بنود المصروف (بدون أي تبويب) مع كل بنود الإيراد تصبح أكثر تضليلا للقرار ، ولذلك فإن الشكل ذو الخطوة المتعددة لحد ما يعتبر الأكثر نفعا نسبيا .

وعموما فإن تلك القائمة توفر معلومات عن الأداء، وينبغى مراعاة ما يلى:-

يتمثل الحد الأدنى للمعلومات فى صلب قائمة الدخل :-

- الإيراد .
- نتائج أنشطة التشغيل .
- تكاليف التمويل .
- نصـــيب الأرباح أو الخسائر من الشركة الأصلية والمشروعات المشتركة التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.
- مصروف الضريبة .
- الربح أو الخسارة من الأنشطة
- البنود غير العادية .
- صافى الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة .

المعلومات الأخرى في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات .

- تحليل المصروف تأسيسا علي طبيعتها ووظيفتها.
- إذا تم تبويب المصروفات حسب وظيفتها يتم الإفصاح عن :-
  - مصروف إحلال الأصول الملموسة .
  - مصروفات استنفاذ الأصول غير الملموسة .
  - تكاليف الموظفين .
- توزيعات الأرباح لكل سهم المعلنة أو المفتوحة

يوضح الشكل رقم (5/7) نموذج قائمة الدخل .

قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statement

كما هو معروف فإن تلك القائمة يتم إعدادها كجزء متمم للقوائم المالية ، ويهتم مستخدمو القوائم المالية بالتعرف على الكيفية التي تعتمد عليها الشركة في توليد واستخدام النقدية وما في حكمها ، وتوفر قائمة التدفقات النقدية معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية موجبة .

وتهدف قائمة التدفقات النقدية بصفة عامة إلى توفير معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية للوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية معينة ، وبصفة خاصة توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للوحدة خلال فترة زمنية معينة .

نموذج رقم (5/7)
قائمة الدخل عن الفترة المالية
من / / إلى / /

اسم الشركة :

كلي	جزئي	كلي		سنة المقارنة
	xxx		صافى المبيعات (إيرادات النشاط)	xx
	xxx		يخصم : تكلفة المبيعات	xx
xxx			مجمل الربح أو (الخسارة)	xxx
			يخصم :	
	xx		مصروفات عمومية وإدارية	xx
	xx		مصروفات تمويلية	xx
	xx		مخصصات بخلاف الإهلاك	xx
	xx		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وانتقال أعضاء مجلس الإدارة	xx
xxx			إجمالي المصروفات	xxx
			يضاف :	
		xx	إيرادات استثمارات وأوراق مالية من :	xx
		xx	شركات قابضة وشقيقة	xx
		xx	قروض لوحدات مرتبطة	xx
		xx	أوراق مالية أخرى	xx
		xx	فوائد محصلة	xx
	xx	xx	إيرادات أخرى عادية	xx
xxx			صافى أرباح أو (خسائر) النشاط	xxx
		xx	إيرادات غير عادية	xx
		xx	أرباح أو (خسائر) رأسمالية	xx
	xx	xx	أرباح أو (خسائر) فروق العملة	xx
			يخصم منه :	
	xx		مصروفات غير عادية	xx
xxx				xxx
xxx			صافى الربح أو (الخسارة) قبل ضرائب الدخل	xxx
xx			ضريبة الدخل	xx
xxx			صافى الربح أو (الخسارة) بعد ضرائب الدخل	xxx
x			نصيب السهم في الأرباح	x

وفيما يلي الأسئلة التي تجيب عنها قائمة التدفقات النقدية :

1- من أين أتت النقدية خلال الفترة ؟

2- فيما دفعت النقدية خلال الفترة ؟

3- ما هو مقدار التغير في النقدية خلال الفترة ؟

وبذلك تساعد قائمة التدفقات النقدية في توفير معلومات تمكن المستخدمين الخارجيين من عمل ما يلي :-

1- تقييم قدرة الوحدة المحاسبية على توليد صافي تدفقات نقدية موجبة .

2- تقيـيم قدرة الوحدة المحاسبية على سداد التزاماتها في مواعيدها ، وكذلك التوزيعات

3- تحديد مواطن (أسباب) الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفق النقدي.

4- بيان آثار الأنشطة الاستثمارية والتمويلية على الوحدة المحاسبية .

وتنقسم قائمة التدفقات النقدية إلى ثلاثة أقسام كما يلي :-

(1) ويخـتص ببيان المتحصلات والمدفوعات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية للشركة، والأنشطة التشغيلية هي الأنشطة المؤثرة على صافي الربح، وبذلـك يدخـل ضمن هذا القسم المتحصلات والمدفوعات النقدية الناجمة عن الأنشطة المؤثرة على (في) تحديد صافي الدخل .

(a) المتحصلات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية وتشمل :

- المتحصلات النقدية المرتبطة بالمبيعات .
- المتحصلات النقدية المرتبطة بفوائد القروض المقدمة للغير .
- المتحصـلات الـنقدية الأخـرى غير المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية .

(b) المدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية وتشمل :

- المدفوعات النقدية المرتبطة بالمشتريات .
- المدفوعات النقدية المرتبطة بفوائد القروض المقدمة من الغير .
- المدفوعات النقدية الأخرى غير المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية .

وتجدر الإشارة إلى أن الطريقة السابقة تسمي بالطريقة المباشرة في تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .

(2) ويختص ببيان المتحصلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية للشركة ، والأنشطة الاستثمارية هي الأنشطة المرتبطة بمفردات الأصول طويلة الأجل والاستثمارات (منح قروض وتحصيل أقساط القروض الممنوحة للغير) .

(a) المتحصلات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية وتشمل :

- المتحصلات النقدية من القروض المقدمة للغير وأدوات الملكية في الوحدات الأخرى والاستثمارات .
- المتحصلات النقدية الناتجة عن التخلص من أو بيع الأصول الثابتة .

(b) المدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية وتشمل :

- المدفوعات النقدية في صورة قروض للغير أو أدوات الملكية في الوحدات الأخرى .
- المدفوعات النقدية الناتجة عن شراء أصول ثابتة .

(3) ويختص ببيان المتحصلات والمدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية ، والأنشطة التمويلية هي الأنشطة المرتبطة بمفردات الالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية .

(a) المتحصلات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية وتشمل :

- المتحصلات النقدية من الملاك في صورة أسهم .
- المتحصلات من الغير في صورة قروض طويلة الأجل أو سندات .

(b) المدفوعات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية وتشمل :

- المدفوعات النقدية في صورة توزيعات للمساهمين .
- المدفوعات النقدية في صورة شراء أسهم الملكية من المساهمين .
- المدفوعات النقدية للدائنين في صورة سداد الديون المستحقة على الشركة في مواعيد استحقاقها .

ويوضح الشكل رقم (5/8) نموذج لعرض قائمة التدفقات النقدية .

قائمة التغيرات في حقوق الملكية Changes in Equity Statement

تعكس تلك القائمة معلومات بشأن الزيادة أو التخفيض في صافي الأصول أو الثروة .

الحد الأدنى للمعلومات في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية

- صافي الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة .
- الدخل، المصروف، المكاسب أو الخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية.
- أثار التغيرات في السياسة المحاسبية .
- أثار تصحيح الأخطاء الأساسية .

نموذج رقم (5/8)

قائمة التدفقات النقدية

	جزئى	كلى
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
<u>المتحصلات النقدية :</u>		
– المتحصلات النقدية	××	
– المدفوعات النقدية	(××)	
صافي التدفق النقدي الناتج من الأنشطة التشغيلية		×××
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
– المتحصلات النقدية	××	
– المدفوعات النقدية	(××)	
صافي التدفق النقدي الناتج من الأنشطة الاستثمارية		×××
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
– المتحصلات النقدية	××	
– المدفوعات النقدية	(××)	
صافي التدفق النقدي الناتج من الأنشطة التمويلية		×××
صافي التدفق النقدي خلال الفترة		×××
+ رصيد النقدية وما في حكمها أول المدة		××
رصيد النقدية وما في حكمها آخر المدة		×××

المعلومات الأخرى في صلب القائمة أو في الإيضاحات

- معاملات راس المال مع الملاك والتوزيعات إلي الملاك .
- مطابقة رصيد الربح والخسائر المتجمع في بداية ونهاية السنة .
- مطابقـــة القيمة الدفترية لكل مجموعة من راس المال الأسهم العادية وأقساط الأسهم وكل احتياطى في بداية ونهاية الفترة .

يوضح الشكل رقم (5/9) بيان التغيرات فى حقوق المساهمين

الإفصاح عن المصطلحات – والمعلومات الإضافية والإيضاحات المتممة

المصطلحات والعرض التفصيلى Terminology and Detailed Presentation

تعتـــبر الأوصاف المستخدمة فى القوائم ، ومقدار التفصيل الظاهر مهمين فـــى عملية الإفصاح ، وتعادل هذه الأهمية مقدار أهمية شكل القوائم ، ويمكن أن تـــؤدى العناويـــن الواضحة والأوصاف الملائمة لعناصر القائمة إلى إلقاء الضـــوء Enlighting على القوائم ، كما يؤدى استخدام المصطلحات الغامضة إلـــى التشويش أو سوء الفهم ، وقد تكون المصطلحات الفنية مفيدة إذا انطوت علـــى معـــانى دقـــيقة وكانـــت معـــروفة جيدا بصفة عامة ، ولكن الكثير من المصطلحات الفنية فى المحاسبة يفتقر إلى هذه الدقة ، وفى هذه الحالات يجب أن يســـتخدم المحاســـبون الاصطلاحات الوصفية التي تستخدم عموما بواسطة المحلليـــن الماليـــن والقـــراء الملمين الآخرين ، وسوف يكون التوحيد لجميع المصطلحات خلال جميع التقارير المحاسبية مفيدا ، إذا كانت المعانى واضحة والعناصر متشابهة فى جميع الحالات التي يستخدم فيها الاصطلاح .

شكل رقم (5/9)

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

	رأس المال المساهم	علاوة إصدار	احتياطي إعادة التقييم	احتياطي ترجمة	الربح المتراكم	الإجمالي
الرصيد في 31 ديسمبر 0-20	×	×	×	(×)	×	×
التغيرات في السياسة المحاسبية	×	×	×	(×)	×	×
رصيد معاد بيانه	×	×	×	(×)	×	×
فائض إعادة تقييم الأصول			×			×
العجز في إعادة الاستثمارات			(×)			(×)
فروق تحويل العملات				(×)		
صافي الأرباح والخسائر غير المعترف بها في بيان الدخل			×	(×)		×
صافي الربح للفترة					×	×
أرباح الأسهم					(×)	(×)
إصدار رأسمال مساهم	×	×				×
الرصيد في 31 ديسمبر 2001	×	×	×	(×)	×	×
العجز في إعادة تقييم الأصول			(×)			(×)
فائض إعادة تقييم الاستثمارات			×			×
فروقات تحويل العملات				(×)		(×)
صافي أرباح وخسائر غير معترف بها في بيان الدخل			(×)	(×)		(×)
صافي الربح للفترة					×	×
أرباح الأسهم					(×)	(×)
إصدار رأسمال مساهم	×	×				
الرصيد في 31 ديسمبر 2-20	×	×	×	×	×	×

يوضح الشكل رقم (5/10) بيان المكاسب والخسائر

شكل رقم (5/10)

بيان المكاسب والخسائر

	2002	2001
فائض / (عجز) إعادة تقييم الأصول	(×)	×
فائض / (عجز) إعادة تقييم الاستثمارات	×	(×)
فروقات الصرف فى ترجمة البيانات المالية للمنشآت الأجنبية	(×)	(×)
صافي المكاسب غير المعترف بها في قائمة الدخل	×	×
صافي الربح للفترة	×	×
مجموع المكاسب والخسائر المعترف بها	×	×
تأثير التغيرات في السياسة المحاسبية		(×)

ونظـــرا لحدود الفترة الزمنية التي يكون فيها الفرد مركزا تنبيهه وإدراكه فإنـــه يجب تلخيص البيانات المحاسبية لكى تكون مفيدة وذات مغزى ، ويعتمد اختـــيار حجم المعلومات التي تعرض فى القوائم المالية والعناصر التي تدرج فـــيها علـــى أهداف التقارير والأهمية النسبية للعناصر ، ويعتبر الإيجاز هدفا مـــرغوبا فـــى الـــتقارير المالية ، ولكن يجب أن يعطى الإفصاح الملائم عن المعلومـــات المفصـــلة الأولوية Precedence إذا كان ضروريا لجعل التقارير ذات مغزى لاتخاذ القرارات .

أن المصطلحات المختلفة المستخدمة في عرض القوائم المالية تعتبر أيضا مصـــدر للإربـــاك وســـوء الفهـــم ، أن المصطلحات المختلفة المستخدمة في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وبلاد الكومنولث الأخرى على سبيل المثال

فـيما يتعلق بمصطلح المخزون Stock and Inventory ، ومصطلح الأرباح Profit and Income ، ومصـــطلح وحقــوق الملكية Equity and Liability والأســـهم Share and Stock ، ومصـــطلح الأسهم العادية Common and Ordinary ، ومجمــل الــربح Gross Profit and Gross Margin ، والربح المـــوزع Stock dividend and bonus Shares ، أن تلــك المصـــطلحات المخـــتلفة تجعــل المقارنـــات الدولـــية نســـبيا صعبة ، وفي الحقيقة فإن كافة التنظـــيمات الدولـــية مـــثل الاتحـــاد الدولي للمحاسبين IFAC ولجنة معايير المحاســـبة الدولية IASC يجب أن تأخذ على عاتقها مهمة توحيد المصطلحات المســـتخدمة فـــي إعـــداد القوائـــم المالية من أجل تحقيق التجانس الدولي في المحاسبة والتقرير .

ويجـــب أن يـــتم التوصـــيف الملائـــم للبنود في القوائم المالية ، حيث أن البيانات المحاسبية يجب أن يتم تلخيصها لجعلها ذات مغزى ونفعية أكثر .

المعلومات الإضافية Additional Information

يمكـــن أن يـــتم الإفصـــاح عن معلومات إضافية بكثير من الطرق سواء باســـتخدام الأقـــواس Parentheses أو الهوامش Footnotes أو قوائم وجداول مـــتممة ، خطابات لحملة الأسهم ، تقرير المديرين ، تقرير المراجع ، وخطاب رئـــيس المجلـــس ، هـــناك مصادر أخرى للمعلومات أيضا على سبيل المثال تقاريـــر المحلليـــن والإحصـــائيات الاقتصـــادية والمقالات الصحفية المرتبطة بالشـــركات والمقـــالات والأبحـــاث في المجلات والدوريات ، وتتمثل أهداف عرض تلك المعلومات فى توفير :-

- أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة
- تحديد المعلومات المطلوبة عن طريقة معايير المحاسبية الدولية والتي لم توضح في صلب القوائم المالية.
- تحديد المعلومات الإضافية المطلوبة لأغراض العرض العادل .
- عرض الإيضاحات بطريقة منهجية منظمة.
- الربط المرجعي بين كل بند في صلب القوائم المالية حتى الإيضاحات .
- تحديد أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
- كــل سياسة محاسبية مستخدمة حتى إذا لم تكن معايير المحاسبة الدولية القائمة قد قامت بتغطيتها .

وفيما يلى أبرز مصادر عرض المعلومات الإضافية :-

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية Notes to Financial Statements

أن الإيضـــاحات المتممة للقوائم المالية يمكن أن يكون موضوعه فيما بين الأقواس أو تكون محددة في هوامش ، أن السياسة المثالية سوف تتمثل في أن كافة المعلومات الجوهرية يتم توفيرها في هيكل القوائم المالية ، أما المعلومات الهامشية أو المتممة سوف يتم تجنبها ، ولكن من أجل الحفاظ على كون القوائم المالــية ذات مغــزى فمــن الحكمة أن يتم توفير شرح ضروري إضافي في أقواس أو هوامش .

قوائم وجداول متممة Supplementary Statements and Schedules

أن القوائــم المالية حتى تكون مفيدة – يتعين أن تكون قابلة للقراءة وقابلة للفهــم، و يمكن أن يكون ذلك ممكنا فقط عندما يتم وضع معلومات ملحقة في القوائم المالية الأساسية ، بينما يتم وضع تفاصيل للمعلومات في جداول ، على

سبيل المثال فإن الاستثمارات أو القروض طويلة الأجل قد يتم إظهارها كبنود وحيده ما بين الأصول والالتزامات على التوالي ، أن تفاصيل كافة الاستثمارات أو القروض طويلة الأجل قد يتم وضعها في جداول مستقلة ، وهؤلاء الذين يرغبون في تبين تفاصيل أي بند يمكن أن يضطلعوا على تحليلها في الجداول ، وبالمثل فإن المصروفات يمكن تصنيفها في مجموعات ملائمة في قائمة الدخل ، في حين أن تفاصيلها يتم توضيحها في الجداول .

أن غرض الإيضاحات المتممة يتمثل في إعطاء معلومات إضافية بدلا من مجرد معلومات أكثر تفصيلا ، أن المعلومات التي لا يتم عرضها في القوائم الأساسية ولكن بشكل أكثر ملائمة ومنفعية لإغراض التنبؤ بالإضافة لأغراض أخرى يجب أن يتم عرضها في إيضاحات متممة ، على سبيل المثال فإن أثر تغيرات الأسعار (العامة أو الخاصة) في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل يتم عرضها في إيضاحات متممة للقوائم في الولايات المتحدة الأمريكية (في ظل إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم 33) وفي كثير من البلدان ، أما في المملكة المتحدة فإن معلومات التكلفة الجارية يتم إظهارها في إيضاحات .

5/4 جوانب الإفصاح الكامل في القوائم المالية

Full Disclosure Aspect in Financial Statement

يعترف المحاسبون دائما بأن محاولة عرض كل المعلومات الجوهرية عن ميزانية وقائمة دخل وقائمة حقوق المساهمين وقائمة التدفقات النقدية لمنشأة معينة من المهام بالغة الصعوبة . وتشير قائمة مجلس معايير المحاسبة المالية FASB رقم (1) عن مفاهيم المحاسبة المالية إلى أنه بالرغم من أن عملية التقرير المالي **Financial Reporting** والقوائم المالية لهما نفس الأهداف تقريبا ، فأن هناك بعض المعلومات المفيدة التي يفضل تقديمها في القوائم

المالية وبعض المعلومات التي يفضل تقديمها فى وسائل التقرير المالى الأخرى بخلاف القوائم المالية ، على سبيل المثال فأن الأرباح والتدفقات النقدية متاحة بالفعل فى القوائم المالية ، ولكن المقارنات مع الشركات الأخرى بنفس الصناعة قد يكون من الأفضل وجودها بالنشرات المالية أو تقرير بيوت الخبرة المالية .

وتعد القوائم المالية والملاحظات الواردة عليها والمعلومات الإضافية المرفقة بها من المجالات التي تتأثر بصورة مباشرة بمعايير الجهات المهنية – مثل FASB – فى حين لا تخضع الأنواع الأخرى من المعلومات التي توجد بالتقرير السنوى – مثل المناقشة والتحليل الذي تقدمه الإدارة – لمعايير هذه الجهات .

وقد تبنت مهنة المحاسبة مبدأ للإفصاح الكامل **Full Disclosure Principle** يطالب بالتقرير المالى عن أية حقائق مالية جوهرية بصورة تكفى للتأثير على الحكم الشخصى للقارئ الواعى **Informed** ، وفى بعض الحالات قد تكون منافع الإفصاح ظاهرة ولكن تكاليفه غير مؤكدة، فى حين أنه فى حالات أخرى قد تكون تكاليف الإفصاح مؤكدة ولكن منافعه غير ظاهرة .

ومن ناحية أخرى ، فأن تكاليف الإفصاح يمكن أن تكون جوهرية فى بعض الحالات فى حين يصعب تقدير منافعه . على سبيل المثال ، فقد أعلنت الصحافة المالية فى الولايات المتحدة أنه إذا كانت متطلبات التقرير المالى عن أقسام المنشأة **Segment Reporting** قد طبقت ، فأن شركات معينة كانت ستضطر لزيادة عدد المحاسبين العاملين لديها بنسبة 50% على الأقل . ففي مثل هذه الحالة ، فأن تكلفة الإفصاح ظاهرة ، ولكن منافعه أقل تحديدا ، ويعلن البعض أن متطلبات التقرير المالى تتسم بأنها تفصيلية بصورة تجعل من

الصـــعب علـــى مستخدمى التقارير المالية استيعاب معلوماتها ويتهمون المهنة بأنها تعمل على زيادة عبء المعلومات **Information Overload** .

ودائمـــا ما تتسلط الأضواء على صعوبة تطبيق مبدأ الإفصاح الكامل بعد كـــل عملـــية انهيار مالى أو إفلاس لشركة كبيرة ، ففى مثل هذه الحالات تثور تســـاؤلات مثل : مثل هل كانت المعلومات المعروضة عن هذه الشركات غير مفهومـــة ؟ ، وهـــل كانت غير دقيقة ؟ ، أم كانت فنية بصورة كبيرة ؟ ، وهل كانـــت معروضـــة بصـــورة صحيحة ومفصح عنها بصورة كاملة فى تاريخ القوائم المالية ؟ ، ولكن الأمور تدهورت بعد ذلك ؟أم لم يكون هناك معلومات كافية ؟ ، وهى تساؤلات لا يسهل الإجابة عليها .

فمـــن المشاكل المرتبطة بهذا المجال أن مهنة المحاسبة مازالت فى مرحلة وضـــع الإرشـــادات التي تقرر ما إذا كانت صفقة يجب الإفصاح عنها أم لا ، وما هي الصيغة التي يجب أن يأخذها هذا الإفصاح ، فالمستخدمون المختلفون يطلبون معلومات مختلفة ، وهناك صعوبة متزايدة فى وضع سياسات الإفصاح التي تستوفى أهدافهم المختلفة .

لقـــد تـــزايدت متطلبات الإفصاح **Requirements Reporting** بصورة جوهرية فى السنوات الأخيرة . فقد أظهر استقصاء تم على عينة تضم 10 من أكـــبر الشركات الصناعية فى الولايات المتحدة أن متوسط عدد الصفحات التي تضـــم ملاحظات القوائم المالية قد تزايد من 2.5 إلى 8.5 صفحة ، كما تزايد عـــدد صفحات المعلومات المالية من 9 إلى 17 صفحة على مدى فترة العشر ســـنوات الأخـــيرة ، وهـــذه النتـــيجة غير مستغربة ، لأنه كما اتضح من فإن **FASB** قد أصدر العديد من المعايير فى السنوات العشر الأخيرة التي تضمنت

العديــد من متطلبات الإفصاح الهامة . وتتنوع أسباب هذه الزيادة فى متطلبات الإفصاح وفيما يلي بعض هذه الأسباب:-

(a) تعقد بيئة الأعمال

فقد تزايدت صعوبة حصر الأحداث الاقتصادية فى تقارير ملخصة بسبب التعقــيد المــتزايد فــى أنشطة الأعمال فى مجالات معينة مثل الاستئجارات ، واندمــاج الأعمــال و المعاشــات و ترتيــبات التمويل ، والاعتراف بالإيراد والضــرائب المؤجلــة . ونتيجة لذلك ، تستخدم الملاحظات بصورة مكثفة فى شرح هذه الصفقات وأثارها المستقبلية .

(b) الحاجة لمعلومات فورية

فهــناك طلــب الآن اكــثر مــن أي وقت مضى على المعلومات الفترية Interim ، كمــا أن هيئات سوق المال أصبحت توصى بنشر التنبوات المالية التي تجنبها بعض المحاسبين وتخوفوا منها لفترة طويلة .

(c) المحاسبة كأداة للأشراف والرقابة

حيــث تعتقد الجهات الحكومية أن تقديم المزيد من المعلومات والإفصاح العــام عــن منشــآت الأعمــال مــن الأمور الجوهرية لضبط حركة النشاط الاقتصادى وتجنب حدوث أزمات مالية .

كمــا أن هــناك اتجاه أيضا نحو التمييز فى عملية الإفصاح ، على سبيل المــثال فــأن SEC تطالب بأن تقدم إليها بعض المعلومات الجوهرية التي لا توجد فى التقارير السنوية المقدمة للمساهمين ، كما أن FASB اعترافا منه بأن بعض المتطلبات الإفصاح ذات تكلفة مرتفعة وغير ضرورية لشركات معينة ، قــد أعفى المنشآت ذات الاكتتاب المغلق من بعض متطلبات التقرير المالى فى مجالات معينة مثل عائد السهم والتقرير المالى عن قطاعات النشاط بالمنشأة ،

وعموما فإن الإفصاح الكامل فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تتضمن عديد من الأمور ، فيما يلي مناقشة موجزة لها .

1- الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة

Accounting Policies Disclosure of Important

تتمثل السياسات المحاسبية لوحدة محاسبية معينة فى مجموعة المبادئ والطرق المحاسبية التي تستخدمها الوحدة حاليا وتعتبر مناسبة لعرض القوائم المالية لها بصورة عادلة ، وقد توصلت المهنة فى نشرة **APB** رقم 22 بعنوان الإفصاح عن السياسات المحاسبية إلى أن المعلومات المتعلقة بالسياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة المحاسبية حيوية لمستخدمى القوائم المالية فى اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وأوصت بأن يعتبر التقرير عن السياسات المحاسبية التي تتبعها وحدة التقرير المالى جزءا مكملا للقوائم المالية ، على أن يقدم هذا الإفصاح فى الملاحظة الأولى أو فى ملخص منفصل تحت عنوان السياسات المحاسبية الهامة يلي ملاحظات القوائم المالية ، أن هذا الملخص المتعلق بالسياسات المحاسبية الهامة يجيب على العديد من الأسئلة مثل : ماهى الطريقة المستخدمة فى إهلاك الأصول الثابتة ؟ ، ماهى الطريقة المستخدمة فى تقويم المخزون ؟ ،ما هي السياسة المتبعة فى استنفاد الأصول غير الملموسة ؟ ، وكيف يتم التعامل مع التكاليف التسويقية لأغراض التقرير المالى ؟ .

ويقوم المحللون الماليون بدارسة هذا الملخص للسياسات بعناية لتحديد ما إذا كانت الشركة تستخدم سياسات محاسبية متحفظة أم متحررة ، على سبيل المثال ، فأن استنفاد الأصول غير الملموسة على مدى 40 سنة (وهو الحد الأقصى المسموح به) أو إهلاك الأصول الثابتة على مدى فترة زمنية طويلة

غـير معـتادة يعتبر من السياسات المتحررة ومن ناحية أخرى ، فأن الشركة تسـب كثرة الإجراءات المحاسبية التي يستخدمها الكثير من المنشآت (وحتى فى المنشأة الواحدة) أصبحت مقارنة المباشرة بين القوائم المالية اكثر صعوبة، وكـان أحـد الحلول المقترحة محاولة تخفيض عدد البدائل على أمل أن يؤدى التوحـيد آلـيا إلى إمكانية المقارنة ، ومع ذلك ، فان اختيار إجراء واحد لكي تطبقه جميع المنشآت ليس اختيارا صعبا فحسب ، ولكنه قد يكون ذلك الأجراء الـذي لا يحقـق هدفه فى ظل شروط تفرضها ظروف مختلفة ، ولقد استخدم غالـبا الـرأي الخاص بالتنوع على أساس اختلاف الظروف باعتبار، ترشيدا لحـق الإدارة فى اختيار الطرق التي ترغبها وبصراحة فإنها تلك الطرق التي تعرض المنشأة فى افضل صورة .

ويوجـد حـل لتخفيض البدائل المتاحة ، وهو الإفصاح فى كل حالة عن الطـرق المعينة المستخدمة بافتراض أن القارئ سوف يكون قادرا على تعديل الـتقارير المحاسـبية حـتى يمكن إكسابها قابلية للمقارنة ، وقد اظهر البحث التجريـبى أن هـذا ممكن فى بعض الظروف ، غير انه لا يوجد – فى معظم الحـالات – دلـيل على أن المستثمرين يمكنهم أن يجعلوا القوائم المالية قابلة للمقارنة بتحويل القوائم المختلفة إلى نماذج موحدة .

2- السياسة المحاسبية والتغييرات المحاسبية

يجـدر الإشـارة الـى التفسير الصحيح لقائمة الدخل والميزانية العمومية وقائمـة الأموال يتطلب فهم الطرق المحاسبية المستخدمة ، واثر التغيرات فى هذه الطرق ، ونظرا لان معظم أساليب التقييم والتوزيع تؤثر على قائمة الدخل والميزانية العمومية وقائمة الأموال ، فقد يكون الإفصاح عن الطرق المحاسبية

المســتخدمة باســتخدام ملحوظــات هامشية افضل من استخدام مذكرات بين الأقواس فى كل قائمة ، ويمكن من خلال الملحوظات الهامشية معالجة الطرق المســتخدمة بصــورة كاملة لا توفرها عبارات الإختلافات بين الطرق البديلة المقــبولة مهمـــة نســبيا ، أي حينما يكون افتراض طريقة معينة يمثلا عاملا جوهريا فى اتخاذ القرارات ، وحينما يمثل هذا العنصر ملخصا لعناصر عديدة تحســب بطــرق مخــتلفة (مثل تكلفة السلع المباعة) ، فإنه يجب أن يوضح الإفصـــاح الملائم المقدار المحسوب بكل من الطرق إذا كان مهما نسبيا ، وفى حالة استخدام طريقة الوارد أخيرا – صادر أولا، فإن الإفصاح عن السنة التي بــدأ فــيها استخدام الطريقة يعتبر أيضا ملائما ، ونظرا لان الاستهلاك يعتبر عمومـــا عنصـــرا رئيســيا فـــى معظم قوائم الدخل فقد أوصى مجلس مبادئ المحاســبة فى نشرة الرأي (12) بوجوب عرض الطرق المستخدمة فى تحديد الاســتهلاك بالنسبة للفئات الرئيسية من الأصول القابلة للاستهلاك ، وقد تكون التغــيرات فى الطرق اكثر أهمية من الطرق ذاتها ، لاسيما عند عرض بيانات مقارنـــة . ويتطلب الثبات قابلية القوائم المالية للمقارنة من فترة لأخرى ، كما يجب الإفصاح عن التغيرات عند إجرائها ، وفى معظم الحالات ، يمكن إجراء هــذا الإفصاح بصورة ملائمة خلال ملحوظات هامشية ، ومع ذلك ، إذا كان التغيــير يهــدف لأعداد مقارنة للبيانات التي تكون مضللة بصورة كاملة ، فقد تكــون الملحوظـــة الهامشـــية غير كافية ، وفى هذه الحالة ، يجب أن تحسب بيانات السنوات السابقة على الأساس الجديد لكي تسمح بمقارنات صحيحة .

3- الإفصاح عن الأحداث التالية على صدور القوائم

Disclosure of Poststatement Events

تعتبر قائمة الدخل ملخصا لأنواع معينة من التغيرات حدثت خلال الفترة التي تغطيها التقارير المالية ، وتعرض الميزانية العمومية ملخص الموارد والعلاقات المالية فى نهاية هذه الفترة ، ومع ذلك ، تعتبر جميع الأرقام التي تتضمنها هذه القوائم ، غالبا ، مبدئية أختبارية Tentative فى طبيعتها نظرا لعدم التأكد المرتبط بالمستقبل ، حيث تتاح معلومات إضافية بمرور الزمن ، وبالتالي يتم حل مشاكل عدم التأكد ، ونتيجة لذلك تؤثر كثير من الأحداث التي تلي تاريخ القوائم المالية على صحة هذه القوائم ، أو تفسيرها ، كما تؤثر على القرارات التي تعتمد على المعلومات المعروضة فى القوائم ، وإذا وقعت إحداث جوهرية أو أصبحت معروفة بعد تاريخ القائمة ، وقبل إكمال التقارير ، فإنه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات فى التقارير بالصورة الصحيحة .

وتوجد ثلاثة أنواع للأحداث التي يمكن أن تلي تاريخ القوائم المالية، وتقع قبل إكمال التقارير وهى :

1- الأحداث التي تؤثر مباشرة على المقادير التي تظهرها القوائم المالية.
2- الأحداث التي تؤثر على استمرار التعبير الصادق لقيم الميزانية العمومية، أو العلاقات بين أصحاب الحقوق ، أو تؤثر بصورة جوهرية على فائدة تقارير السنوات السابقة قبل استخدامها كأساس لأعداد تنبؤات السنة الجارية .
3- الأحداث التي قد تؤثر على العمليات ، أو القيم المستقبلية بدرجة مهمة .

4- وتبرز إحداث النوع الأول من المعرفة غير الكاملة خلال الفترة المحاسبية ، وتؤدى هذه الأحداث إلى تغيرات فى القيم المقدرة نتيجة للمعرفة المكتسبة اللاحقة على تاريخ الميزانية العمومية ، وعلى سبيل المثال ، إذا تعرض أحد كبار عملاء المنشأة للإفلاس خلال هذه الفترة ، فسوف تظهر الحسابات المدينة فى الميزانية العمومية (والتي لم تحصل حتى تاريخ الإفلاس) بأكثر من قيمتها ، ومن المحتمل أن يكون تقدير مصروفات الديون المشكوك فيها دون مستواه ، ولو أتيحت هذه المعلومات مبكرا بدرجة كافية ، لكان من الواجب إجراء التعديل الصحيح للقوائم المالية قبل نشرها ، وإذا تم الحصول على المعلومات متأخرا جدا بالنسبة لعملية إكمال تصحيح القوائم المالية ، فإنه يمكن الإفصاح عن هذه المعلومات بوسائل أخرى ، مالم تعتبر القوائم خاطئة تماما إذا لم يتم التصحيح المباشر ، ولقد أوصى مجلس معايير المراجعة بوجوب الاعتراف بهذا النوع من الخطأ وإجراء تعديل مباشر فى القوائم المالية إذا أصبحت المعلومات اللازمة للتعديل متاحة فى تاريخ الميزانية العمومية .

ولا يؤثر النوع الثانى من الأحداث بصورة مباشرة على القوائم المالية للسنة السابقة ، ولكن يرجح هذه الأحداث بصورة جوهرية على القرارات التي تعتمد على هذه القوائم ، وتتضمن هذه الأحداث مايلى :

1- الأحداث التي تؤثر بصورة جوهرية على الهيكل المالى للمنشاة ، أو على العلاقات الحالية أو المستقبلية بين أصحاب الحقوق فيها .

2- الأحداث التي تؤثر على الدخل المحتمل ، أو التوزيعات المحتملة ، للفترة التي تلي الفترة التي تتضمنها التقارير أو الفترات التالية .

ويترتــب علــى ذلــك افتراض أن عملية بيع كبيرة لاسهم رأس المال أو السـندات – أو شراء أو بيع أصول تمثل جانبا كبيرا من إجمالي الأصول فى المنشاة – تعتبر معلوماتها ملائمة لقرارات الأحداث التي تؤدى إلى مكاسب أو خسـائر غـير عاديـة أو غـير متكررة على القرارات ، نظرا لتأثيرها على التنبؤات الخاصـة بالحالة الاقتصادية المستقبلة للمنشأة ، وقد أوضح مجلس معايير المراجعة أن هذه الأحداث لا تتطلب تعديلا ، غير انه ينصح بالإفصاح عـنها ، ويعتـبر الإفصاح الصحيح عن هذه الأحداث مهما ، مثلما هو بالنسبة للإحـداث المشابهة التي تحدثت خلال فترة التقرير ، وعلى سبيل المثال ، إذا وجـدت خطـة جديدة لحق الاكتتاب فى الأسهم أو ترتيب مفاوضات اندماج ، فإنها تعتبر من الأحداث المهمة إذا وقع الحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية ، كما أن أهميته تكون فى نفس درجة أهميته إذا وقع قبل تاريخها .

وتـؤدى الأحداث من النوع الثالث لآثار غير معروفة ، أو غير مؤكدة ، علـى الدخول والقيم المستقبلية . ومن الأمثلة على ذلك التغيرات فى الظروف السوقية أو الأسعار المؤثرة على المنشأة والسياسات الإدارية الجديدة ، وتوقيع عقـود رئيسية ، والإحداث الأخرى الخارجية ، والظروف الاقتصادية . ولقد أوضح مجلس معايير المراجعة أن الإفصاح عن هذه الأحداث قد يكون مطلوبا. ومـع ذلـك ، فـإن الإفصاح عن مثل هذه الظروف والإحداث يخلق بطرحه شـكوكا حـول السبب الذي يتم من أجله ، وقد تكون الاستنتاجات المستخلصة مضللة مثلما تكون إعلامية غالبا .

وتطـبق هذه التوصيات على الإفصاح فى القوائم التي تم مراجعتها ، وقد يـتم الإفصـاح عن الإحداث من النوع الثالث ، أو من كل الأنواع فى خطاب رئـيس المنشأة ، أو فى قطاع مستقل من التقرير السنوى دون أن يتضمن ذلك

اعتبار هذه المعلومات بمثابة تحفظات على القوائم من قبل المراجعين ، وتوجد وجهة نظر أوسع واكثر إيجابية ، وهى انه يجب الإفصاح عن جميع الأحداث من الأنواع الثلاثة جميعا متضمنا آثارها على توقعات الإدارة – فى التقرير المالى الذي يقوم المراجع الخارجى بمراجعته .

4- الإفصاح عن أقسام منشآت الاعمال

Disclosure of Segments A Business Enterpr[illegible]

أدى نمو مجالات [illegible]ـال المتنوعة وتوسع المنشآت فى الأسواق الأجنبية إلى تجميع معلومات مالية تتضمن عناصر غير متجانسة ، وقد اصبحت مشكلة التجميع أكثر تعقيدا بتطوير الشركات المختلطة الكبيرة المتنوعة خلال الاندماج أو امتلاك مجالات واسعة من النشاط ، ومع كل اندماج أو اتحاد يخسر مجمع المستثمرين والجمهور معلومات ، حيث كانت كل منشأة تقرر بمفردها فى السابق والان كل مجموعة مندمجة تقرر باعتبارها منشأة واحدة ، ونتيجة لتنوع الانشطة ، اصبح من الصعب تقييم هذه المنشآت المختلطة والتنبؤ بانشطتها المستقبلة ونجاحها نظرا لان البيانات متاحة فى صورة مجمعة فقط .

ويتطلب المعيار (14) لمجلس معايير المحاسبة المالية (فى حالات معينة) عرض معلومات خاصة بعمليات المنشأة فى صناعات معينة وكذلك عملياتها الأجنبية ، ومبيعاتها للخارج ، وعملائها الرئيسيين .

الحاجة إلى الإفصاح عن الأقسام

ظهرت الحاجة إلى الإفصاح عن عمليات الأقسام الرئيسية للمنشآت المتنوعة والمنشآت التى تتعذر أسواقها أو انواع عملائها نتيجة اتجاهات النمو

تـــنوع العملـــيات ، وعدم إمكانية تقييم المخاطر باستخدام البيانات التجميعية ، ويعتـــبر تفصـــيل Disaggregation البيانات المالية ضروريا لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلة والتى يمكن استخدامها فى نماذج قرارات الاستثمار، ولأغــراض تقدير قيمة المنشأة وتقييم المخاطر ، يحتاج المستثمرون إلى إعداد التنبؤات الخاصة بأنشطة المنشأة فى المستقبل ، ومن المرجح أن تزيد الثقة فى التنـــبؤات القائمة على (أو المدعمة) استقراء البيانات التاريخية إذا أعدت هذه البـــيانات مـــن خلال معلومات خاصة بالأقسام المتنوعة للاعمال والتى تكون ذات خصائص مختلفة .

وسواء كان الهدف توفير قابلية المقارنة أو امكانية التنبؤ ، فأن لها أثارها على الحد الادنى للقسم من الاعمال الذى يجب التقرير عنه بصورة منفصلة . ولكـــى تتوفر إمكانية المقارنة بين المنشآت التى تؤدى نفس النشاط ، فأنه يجب أن تكـــون معايـــير الاختيار هى الحجم المطلق للعمليات ، وإذا كانت المعايير تقوم على أساس النسبة المئوية لاجمالى إيرادات المنشأة ، فأن نوعا واحد من العملـــيات يعـــبر عن 50% أو أكثر من إيرادات منشأة صغيرة سوف يتطلب الإفصـــاح وإذا كانت عملية ما تعبر عن أقل من 10% – مثلا – من اجمالى إيرادات منشأة كبيرة ، فلن يتم التقرير عنها بصفه منفصلة حتى إذا كانت هذه العملـــية كبيرة بدرجة تفوق حجم عملية مشابهة لمنشأة صغيرة ، ولهذا السبب قدمـــت توصـــيات بوجوب التقرير عن الاقسام حتى ولو صل حجمها إلى ما يعـــادل 5% مـــن اجمالى العمليات لمنشأة متنوعة النشاط ، هذا وتوجد معايير أخـــرى مطلقة توضح الحد الأدنى مقدار بوحدات نقدية معينة ، ومع ذلك ، إذا كانـــت إمكانـــية التنبؤ هى الهدف فقد تكون نسبة مئوية أعلى كافية كحد أدنى لتقديم المعلومات الملائمة الخاصة بمساهمة القسم فى إيرادات المنشأة وصافى

دخلهـا ، وقـد اقـترح مجلس معايير المحاسبة المالية أن قسما صناعيا يعتبر جوهـريا إذا عـبر عن 10% أو اكثر من إيرادات المنشأة أو ربح التشغيل أو الأصول الممكن تعيينها **Identifiable** .

ويعـتقد أيضـا بأن المعلومات الخاصة بأقسام **Segments** النشاط ملائمة الـتقارير الخارجية لمنع الإدارة من اخفاء معلومات قد لا ترغب فى نشرها ، وعلـى سـبيل المثال ، قد ترغب الإدارة فى اخفاء حقيقة أن اقساما معينة من النشـاط تعمـل بخسارة ، وذلك خوفا من نقد يقدمه حملة الأسهم ويبرر بعدم كفـاءة الإدارة ، وإذا كانـت بعض الأقسام مربحة تماما فأنه يمكن استخدمها لاخفـاء حقيقة أن اقساما أخرى غير مربحة ، وقد استخدمت المنشآت الكبرى قدرتهـا علـى اخفـاء الخسـائر حتى تستطيع التوسع والمنافسة مع المنشآت الراسـخة بـدون أن تـتهم بأنهـا تخفض من اسعارها للحصول على رقابة احتكارية فى الأسواق .

ولعل أحد المشاكل الأولى فى التقرير عن الأقسام **Segments Divisions** هـو القـرار الخـاص بكيفـية إجراء تقسيم منطقى لاعمال المنشأة لأغراض الـتقارير ، وقد تكون خطوط الأنتاج ملائمة فى بعض الحالات دون غيرها ، وربمـا تكـون الأقسـام الجغرافـية ملائمة بدورها لا سيما بالنسبة للعمليات الأجنبـية ، وفى بعض الحالات الأخرى يكون التبويب علىأساسا نوع العملاء ملائما ، ولقد أوصى المهتمون بامكانية المقارنة بين المنشأت باستخدام تبويب موحد على أساس الصناعة ، ومن وجهة نظر المستثمر ، يعتبر التبويب الذى يوفر أكبر درجة من إمكانية التنبؤ أكثر أنواع التبويب ملائمة ، أى أن إمكانية التنـبؤ تتطلب تجميع الأنشطة فى مجموعات ذات خصائص سلوكية متشابهة على مدار الزمن .

وتوجــد مشكلة هامة أخرى فى التقرير عن أرباح الأقسام النفصلة لمجال مــن الاعمال ، وهى مشكلة توزيع التكاليف المتصلة ، وإذا كانت الأقسام تمثل وحــدات تعمل بصفة مستقلة فقد يكون مقدار التكاليف المتصلة بينها صغيرا ، ومــن الممكــن أن يكون مهما فى علاقته بصافى دخول الأقسام ، ونظرا لان المحاسبين يجرون عمليات التوزيع فى مجالات عديدة لأغراض إعداد التقارير (مثل تحديد مقادر الآستهلاك)، فأن اضافة توزيع آخر سيؤدى إلى فرق محدود، ونظــرا لان هــذه الــتوزيعات تحكمية فمن غير المرجح أن يؤدى استخدامها للحصــول علــى معلومات ملائمة ، وأحد البدائل هو التقرير عن مساهمة كل قســم وتحسب بالفرق بين الإيرادات والمصروفات التى ترتبط مباشرة بالقسم الــذى تعــد عنه التقارير ، ومع ذلك ، تخشى بعض الشركات من تفسير هذه المساهمة على أنها صافى دخل القسم وباعتباره مفرطا .

وتوجــد مشــكلة محاســبية أخرى ، وهى ترتبط بتسعير التحويلات بين الأقسام ، فقد يكون المنتج النهائى لقسم ما هو المادة الأولية لقسم أخر فى نفس المنشــأة ، وإذا سعرت التحويلات بأزيد من التكلفة ، فسوف يظهر الدخل فى وقــت الــتحويل وليس عند بيع المنتج النهائى إلى عملية خارج المنشأة . وقد أوضـــح أدبيات المحاسبة أنه يبدو وأن أفضل إجراء هو استبعاد المبيعات بين الأقســام من التقارير المقدمة إلى حملة الأسهم ، ومن ثم يتم التقرير عن جميع هــذه الــتحويلات بأسعار التكلفة ومن وجهة نظر الهدف الخاص بتحقيق قدرة تنــبؤية ، ويبدو أن هذا أفضل حل ، لان التنبؤ بالنقدية النهائية التى تستلم من العمــلاء يعتبر أكثر أهمية للمستثمرين عن مقدار المنتج المحول من قسم إلى أخــر ، ومــع ذلــك لا تتوافر إمكانية المقارنة بين المنشآت ، لأنة فى بعض الحــالات يكون المنتج المصنع هو الناتج النهائى لاحدى المنشآت . بينما توجد

منشآت أخرى تقوم بكل مراحل الانتاج ، ولاتعد تقارير عن المراحل الوسيطة قبل بيع المنتج النهائى .

ونظـــرا لقـــياس ربحـــية المنشأة بمقياس صافى الدخل فى علاقته بمقدار صـــافى الأصـــول المستثمرة فى المنشأة ، فيبدو منطقيا أن إعداد التقارير عن الأقســـام يتطلب أيضا التقرير المنفصل عن صافى الأصول المستخدمة فى كل قســـم ، وقـــد تضـــمنت القواعـــد الـــتى اقتراحها لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة (فى الولايات المتحدة الأمريكية) إعداد تقارير منفصلة عن الأصول طالمـــا كـــان ذلـــك ممكـــنا عمليا ، كما تضمن المعيار (14) لمجلس معايير المحاســـبة المالية نفس الشئ ، ومع ذلك ، يعتبر قياس الأصول مشكلة صعبة حـــتى بالنسبة للمنشأة كلها . وقد يكون تعيين الأصول المادية لأقسام الاعمال ممكنا فى بعض الحالات ، ولكن المحاسبة لم تتوصل إلى أداة ثابتة لقياس هذه الأصول بطريقة ذات معنى تمكن من الربط بينها وبين الإيرادات المشقة منها، وحتى إذا أمكن تعيين الأصول المادية للاقسام ثم قياسها بطريقة ذات مغزى ، فمـــن المـــرجح اســـتبعاد الأصول غير الملموسة والتى تكون أكثر أهمية فى حالات كثيرة ، وعلاوة على ذلك لا يمكن ترتيب التزامات المنشأة عادة بطريقة تكون ملائمة وتجعلها – فى نفس الوقت – معبرة عن تمويل أصول معينة .

5- الإفصاح عن المعاملات الخاصة أو الأطراف ذات العلاقة

Disclosure of Special Transactions or Related Parties

أن الصـــفقات مـــع أطراف مرتبطة والأخطاء والتصرفات غير القانونية تفـــرض حساســـية خاصـــة ومشـــاكل مختلفة على المحاسب . فالمحاسبة أو المراجع الذي يتحمل مسئولية التقرير عن مثل هذه الأنواع من الصفقات يجب

أن تكون لديه العناية الكاملة بإحداث التوازن الصحيح بين حقوق الشركة التي تتولى عملية التقرير المالى واحتياجات مستخدمى القوائم المالية .

وتظهر الصفقات مع أطراف مرتبطة بالمنشأة **Related Party** عندما تدخل منشـــأة الأعمـــال فـــى صفقات يكون لأحد طرفيها القدرة على التأثير بصورة جوهـــرية علـــى سياســـات الطرف الأخر ، أو يكون لطرف أخر القدرة على التأثير بصورة جوهرية على سياسات الطرفين المشتركين فى الصفقة[1] .

وحيث أن الصفقات التي تتضمن أطراف مرتبطة لا يمكن افتراض أنها قد تمـــت على أساس تفاوضى متكافئ **Arm's – Length** ، لان شروط المنافسة المطلوبـــة مسبقا والتعاملات الحرة فى السوق قد لا توجد فى مثل هذه الحالة ، فهـــناك صـــفقات مثل اقتراض أو إقراض الأموال بمعدلات فائدة منخفضة أو مرتفعة بصورة غير معتادة ، بيع الأصول الثابتة بقيم تختلف بصورة جوهرية عـــن قـــيمها المقـــدرة ، عمليات مبادلة الأصول غير النقدية أو الصفقات التي تتضـــمن منشـــآت وهمية ليس لها وجود اقتصادى حقيقى - يفترض فيها أنها تتضمن أطراف مرتبطة .

ومـــن المتوقع دائما أن يقرر المحاسب عن الجوهر الاقتصادى وليس عن الشـــكل القـــانونى لهـــذه الصفقات ، وأن يقدم جوانب الإفصاح الكافية عنها . ويطالـــب معـــيار **FASB** رقم 57 بتقديم جوانب الإفصاح التالية عن الصفقات الهامة نسبيا التي تتضمن أطراف مرتبطة :-

1- طبيعة العلاقة (أو العلاقات) بين الأطراف .

2- وصـــف للصفقات (بما فيها تلك الصفقات التي لم تحدد لها قيم أو حددت لها قيم وهمية) عن كل من الفترات التي تعد عنها القوائم دخل .

3- القيم النقدية لهذه الصفقات عن كل من الفترات.التي تعد عنها قوائم الدخل.

4- القـــيم المســـتحقة علـــى أطـــراف مرتبطة أو لهم فى تاريخ كل ميزانية معروضة .

ومـــن أمـــثلة الإفصـــاح الـــذي قدمته بعض الشركات عن الصفقات مع أطراف مرتبطة ما يلي :-

شركة ....
الملاحظة 13 :- الصفقات مع أطراف مرتبطة
لأحد مديري الشركة حصة ملكية فى إحدى وكالات التأمين التي أبرمت وثائق تأمين مع الشركة يبلغ مجموع أقساطها 850000 ج ، 750000 ج ، 550000 فى السنوات 1989 ، 1988 ، 1987 على التوالى .
كمـــا أن بعض مديري الشركة يحوزون على الجزء الأكبر من ملكية إحدى شركات خدمـــات الكمبـــيوتر والتي قدمت خدمات ومعدات للشركة بلغت قيمتها 145000 ج ، 390000 ج فى السنوات 1989 ، 1988 على التوالى .

وتضـــم التصـــرفات غير القانونية illegal acts بعض البنود مثل عمليات الرشـــوة والإتاوات غير القانونية وغيرها من المخالفات للقوانين والتشريعات . وفـــى مـــثل هذه الحالات يجب على المحاسب أو المراجع أن يقيم مدى كفاية الإفصاح عنها فى القوائم المالية ، على سبيل المثال ، إذا حصلت الشركة على إيـــراد من تصرف غير قانونى واعتبر هاما نسبيا فى علاقته بالقوائم المالية ،

---

[1] من الأمثلة على هذه الصفقات تلك التي تتم بين :-(a) شركة قابضة وشركاتها التابعة ، (b) الشركات التابعة لشركة معينة ، (c) المنشأة ووكلاء اعتمادات منافع العاملين Trusts (التي تديرها أو تشرف

فأنه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات ، ولمنع هذه التصرفات غير القانونية ، قام الكونجرس فى الولايات المتحدة فى سنة 1977 بإصدار قانون الممارسات الخارجية الممنوعة **Fareign Carrurt Practices Act** ، فبالإضافة لتأثيرها على ممارسات منشآت الأعمال ، فأن هذا القانون كان له أثر هام على مهنة المحاسبة عن طريق التشجيع على الإفصاح المتزايد والرقابة المصاحبة لهذه الممارسات .

وهناك العديد من الشركات التي تدخل فى صفقات مع أطراف مرتبطة ، ومع ذلك ، فأن الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية تمثل استثناء وليس قاعدة ، ويلعب الإفصاح دورا هاما جدا فى مثل هذه المجالات ، لان الصفقة أو الحدث فى مثل هذه الحالة يكون وصفيا أكثر منه وكميا ويتضمن تقييم شخصي أكثر منه ، ويجب أن يتلقى مستخدموا القوائم المالية بعض الإرشادات عن وجود طبيعة هذه الصفقات - عندما تكون هامة نسبيا من خلال وسائل الإفصاح أو التحفظات فى تقرير المراجع أو فى التقارير الخاصة بعمليات تغيير المراجع .

6 - الافصاحات الأخرى

الأصول الثابتة

(1) يجب أن يتم الإفصاح بصورة منفصلة عن العناصر التالية :-

a) الأراضي والمباني .

b) الآلات والمعدات .

c) أية أصول أخرى مبوبة حسب طبيعتها .

عليها المنشأة) ، (d) المنشأة وملاكها أو مديريها أو أقاربهم .

d) مجمع الإهلاك المتعلق بكل اصل .

(2) يجب أن يتم الإفصاح بصورة منفصلة عن الأصول المؤجرة بنظام التأجير التمويلى ، وكذا الأصول المشتراة بنظام التقسيط (البيع مع حفظ حق الملكية) .

(3) يتعين الإفصاح عن الأمور التالية وذلك بالنسبة لكل نوع من أنواع الأصول الثابتة :-

a) أسس القياس المستخدمة فى تحديد القيمة الدفترية .

b) طرق الإهلاك المستخدمة .

c) الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة أو معدلات إهلاكها .

d) القيمة الدفترية للأصول الثابتة ومجمع الإهلاك فى كل من بداية ونهاية الفترة المالية ؟ .

e) بيان بالإضافة والاستبعادات التي تمت على الأصول الثابتة خلال الفترة بالإضافة إلى ما يلي :

- اقتناء أصول ثابتة من خلال شراء شركات تابعة .
- الزيادة أو النقص الناتج من إعادة التقييم .
- التخفيض عن قيمة الأصول الثابتة الناتج عن انخفاض المنفعة الاقتصادية المستقبلية منها عن قيمتها الدفترية أو العكس .

(4) يجب أن يتم الإفصاح عن الأمور التالية بالقوائم المالية :-

a) وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة للمنشأة .

b) الأصول المرهونة ضمانا للقروض أو الالتزامات .

c) قيمة النفقات المتعلقة بالأصول التي مازالت تحت الإنشاء .

d) قيمة الارتباطات الرأسمالية المتعلقة باقتناء الأصول الثابتة .

(5) فى حالة إذا ما تم إعادة تقييم الأصول الثابتة ، يجب أن يتم الإفصاح عن الأمور التالية :-

a) الأسس المستخدمة فى إعادة تقييم الأصول .

b) التاريخ المستخدم فى إعادة التقييم .

c) مدى استخدام أو اشتراك مقيمين محايدين .

d) الأصول الثابتة المدرجة بالتكلفة ناقصا مجمع الإهلاك الخاص بها .

e) فائض إعادة التقييم شاملا الحركة خلال الفترة المالية وأية قيود على توزيع رصيد هذا الفائض على المساهمين .

الإهلاك

1- يجب الإفصاح عن اثر وسبب أي تغيير فى السياسات المحاسبية المتبعة بشأن الإهلاك التي تكون قد تمت خلال الفترة .

2- يجب الإفصاح عن اثر التغيرات فى الأعمار الافتراضية للأصول الهامة القابلة للإهلاك .

3- يجب الإفصاح عن أسس تقييم الأصول القابلة للإهلاك وذلك ضمن السياسات المحاسبية المتبعة .

4- يجب الإفصاح عن الأمور التالية بالنسبة لكل اصل من الأصول القابلة للإهلاك .

a) طرق حساب الإهلاك .

b) الأعمار الافتراضية للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة .

c) إجمالي قيمة الإهلاك المحمل على الفترة المالية .

d) إجمالي قيمة الأصول القابلة للإهلاك ومجمع الإهلاك المتعلقة بها.

الأصول الأخرى طويلة الآجل

(1) هل تم الإفصاح بطريقة منفصلة عن الأصول طويلة الآجل الأخرى التالية:-

(a) الاستثمارات طويلة الآجل التي تشمل :-

- الاستثمارات فى الشركات التابعة .
- الاستثمارات فى الشركات ذات المصلحة المشتركة .
- الاســتثمارات الأخرى أخذا فى الاعتبار القيمة السوقية لها وذلك فى حالة اختلاف تلك القيمة عن قيمتها الدفترية الظاهرة بالقوائم المالية .

(b) العملاء – أرصدة طويلة الآجل – وتشمل :

- العملاء التجاريون وأوراق القبض .
- الأرصدة المدينة للمديرين بالمنشاة .
- أرصدة شركات المجموعة .
- أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة .

(c) الشهرة (أن وجدت) .

(d) براءات الاختراع والعلامات التجارية والأصول الأخرى المشابهة .

(e) النفقات الايرادية المؤجلة .

الالتزامات المتداولة

1- يجــب أن يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة فى تقييم الأنواع المختلفة من المخزون متضمنة الطرق المستخدمة فى كيفية تحديد تكلفة المخزون .

2- يتعين الإفصاح عن القيمة الدفترية لأنواع المخزون وتم تبويب القيمة الدفترية تبعا لطبيعة النشاط .

3- يتعين تحديد القيمة الدفترية لأنواع المخزون وتم تبويب القيمة الدفترية تبعا لطبيعة النشاط .

4- يجب أن يتم تحديد القيمة الدفترية للمخزون آخر الفترة على أساس صافى القيمة البيعية .

5- يجب أن يتم الإفصاح عن قيمة أية إيرادات مثبتة بالقوائم المالية تكون ناتجة عن ارتفاع فى قيمة مخزون سبق تخفيض قيمته لصافى القيمة البيعية فى فترات مالية سابقة ، والأسباب التي أدت إلى ارتفاع قيمة المخزون مرة أخرى وبالتالي إثبات تلك الإيرادات .

6- يجب أن يتم الإفصاح عن القيمة الدفترية شخصي المخزون المرهون كضمان مقابل الالتزامات على المنشأة ؟

7- يتعين الإفصاح عن تكلفة البضاعة المباعة وتكاليف التشغيل المحملة خلال الفترة المالية مبوبة حسب طبيعتها ؟

8- فى حالة استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا ، يجب الإفصاح عن الفرق فى قيمة المخزون محسوبا طبقا لأي من :-

a) القيمة الأقل لحساب قيمة المخزون باستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو طريقة المتوسط المرجح .

b) القيمة الأقل عند حساب المخزون باستخدام طريقة القيمة الحالية أو صافى القيمة البيعية .

9- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن عناصر الأصول المتداولة التالية:-

a) النقدية الغير متاحة للاستخدام حاليا .

b) الاستثمارات المالية (الاستثمارات قصيرة الآجل شاملة الإفصاح عن القيمة السوقية لو اختلفت عن القيمة الدفترية) .

c) العملاء – الأرصدة قصيرة الآجل – وتشمل الإفصاح عن :-

- العملاء التجاريون والمباني القبض .
- الأرصدة المدينة للمديرين .
- الأرصدة المدينة لشركات المجموعة .
- أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة .
- المدينون المتنوعون والأرصدة المدينة الأخرى .
- المخزون .

10- يتعين الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود الالتزامات طويلة الآجل :-

a) القروض المضمونة .

b) القروض غير المضمونة .

c) القروض من شركات المجموعة .

d) القروض من الشركات ذات المصلحة المشتركة .

11- بالنسبة للالتزامات طويلة الآجل ، يجب الإفصاح عن المعلومات التالية:-

a) معدلات سعر الفائدة .

b) شروط السداد .

c) القيود المفروضة على المنشأة طبقا لشروط القرض .

d) شروط تحويل القرض إلى صورة أخرى للتمويل (اسهم) .

e) أرصدة علاوة / خصم الإصدار التي لم تستهلك بعد .

12- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود الالتزامات المتداولة التالية:-

a) أرصدة البنوك الدائنة والسحب على المكشوف .

b) الأقساط المستحقة خلال السنة التالية من القروض طويلة الآجل .

c) الموردون التجاريون والمباني الدفع .

d) دائنو التوزيعات .

e) الضرائب المستحقة على الدخل .

f) الديون المستحقة للمديرين .

g) الديون المستحقة لشركات المجموعة .

h) الديون المستحقة للشركات ذات المصلحة المشتركة .

i) الدائنون المتنوعون والأرصدة الدائنة الأخرى .

13- يجب أن يتم الإفصاح بصورة منفصلة عن البنود الهامة المتعلقة بالإيرادات المؤجلة أو المخصصات المكونة لمكافآت ترك الخدمة :-

حقــوق المــلكية

1- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود حقوق الملكية التالية :-

a) رأس المال الرخص به والمصدر والمدفوع .

b) رأس المال غير المسدد .

c) القيمة الاسمية للسهم .

d) حركة حساب راس المال خلال الفترة المالية .

e) أرصدة وحركة الاحتياطيات خلال الفترة المالية .

f) أرباح إعادة التقييم .

g) الأرباح المحتجزة .

h) الحقوق والقيود المفروضة على توزيعات الأرباح أو استرداد رأس المال – أن وجدت .

i) الرصيد التراكمي لتوزيعات الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح .

j) الأسهم المحتفظ بها لإصدارات مستقبلية والشروط المرتبطة بها .

الإفصاح عن بنود قائمة الدخل

1- يتعين الإفصاح المناسب بقائمة الدخل عن البنود التالية :-

a) المبيعات أو إيرادات النشاط .

b) الإهلاك .

c) إيرادات الفوائد .

d) إيرادات الاستثمارات .

e) مصروفات الفوائد .

f) الضرائب على الدخل عن الفترة المالية .

g) الأعباء على الدخل عن الفترة المالية .

h) الأعباء أو الإيرادات غر العادية .

i) المعاملات الهامة مع شركات المجموعة .

j) صافى أرباح / خسائر العام .

الإيــــــراد

1- يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة فى إثبات الأنواع الهامة من الإيرادات .

2- يجب تبويب الأنواع المختلفة من الإيرادات بحيث يكون قد تم الفصل بين:-

a) المبيعات .

b) إيرادات الخدمات .

c) إيرادات الفوائد .

d) إيرادات الاستثمارات .

e) الإيرادات من الإتاوات .

الإفصاح عن بنود قائمة التدفقات النقدية

1- يتعين اعتبار قائمة التدفقات النقدية جزء لا يتجزأ من القوائم المالية .

2- يتعين تبويب التدفقات النقدية على أساس التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل .

3- يتعين الإفصاح بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية من العمليات غير العادية .

4- يتعين عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على الدخل ضمن أنشطة التشغيل .

5- يجب استبعاد المعاملات غير النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل والاستثمار من قائمة التدفقات النقدية وتم الإفصاح المناسب عنها .

6- يجب الإفصاح عن مكونات بنود النقدية وما فى حكمها فى تاريخ الميزانية .

7- يجب الإفصاح المدعم بتعليق من الإدارة عن حجم النقدية وما فى حكمها المتواجد لدى المنشأة .

الإفصـــاح عن صافى أرباح / خسائر الفترة والأخطاء الجوهرية والتغيير فى السياسات المحاسبية المتبعة

1- يجــب أن يتأثــير صـــافى أربـــاح / خســـائر العـــام بكافة الإيرادات والمصروفات المستحقة عن الفترة المالية محل القوائم المالية .

2- يجب تبويب وتقسيم صافى أرباح / خسائر العام على كل من :-

a) صافى أرباح / خسائر العام من الأنشطة العادية .

b) صافى أرباح / خسائر المعاملات والبنود غير العادية .

3- يتعين الإفصاح بصورة منفصلة عن طبيعة وقيمة كل بند من البنود غير العادية الظاهرة بقائمة الدخل .

4- يتعين الافصاح بصورة منفصلة عن نتائج القطاعات التي توقف تشغيلها وجارى اتخاذ إجراءات استبعادها أو بيعها .

5- يجــب الافصـــاح تأثــير صافى أرباح / خسائر العام بأثر أي تغيير فى الـــتقديرات المحاسبية . وأن يتم تم الإفصاح عن طبيعة وقيمة اثر التغير فى التقديرات المحاسبية والذي قد يكون له اثر هام على صافى أرباح / خسائر الفترة المالية .

6- يجــب الإفصاح عن طبيعة وقيمة أية أخطاء جوهرية تخص قوائم مالية سابقة وتم اكتشافها خلال الفترة محل القوائم المالية الحالية وكذا المعالجة المحاسبية التي تمت بشأنها .

7- هــل تــم الإفصـــاح عــن طبيعة وقيمة اثر أي تغييرات فى السياسات المحاسبية المتبعة خلال السنوات السابقة وأسباب ذلك التغيير .

الإفصاح عن تكاليف الأبحاث والتطوير

1- يتعين الإفصاح عن الأمور التالية :-

a) السياسة المحاسبية المتبعة بشان معالجة تكاليف الأبحاث والتطوير .

b) قيمة وتكاليف الأبحاث والتطوير المحملة كمصروفات خلال الفترة المالية .

c) طرق الاستهلاك المستخدمة بشأن تكاليف الأبحاث والتطوير .

d) معدلات الاستهلاك المستخدمة .

e) حركة وأرصدة تكلفة أنشطة الأبحاث والتطوير المرسملة خلال الفترة المالية .

الإفصاح عن الالتزامات المحتملة والأحداث التالية لتاريخ الميزانية

1- يجب الإفصاح عن الخسائر المحتملة بخلاف الخسائر المحتملة بخلاف الخسائر التي حملت كمصروفات فعلية أو التي يكون احتمالها ضعيفا .

2- يتعين الإفصاح عن الأرباح المحتملة والتي يكون احتمال حدوثها كبيرا.

3- يجب الإفصاح عن الالتزامات المحتملة وبالأخص الأمور التالية :-

a) طبيعة الالتزام المحتمل .

b) العوامل التي أدت إلى وجود عدم التأكد المتعلق بالتزام المحتمل .

c) الأثر المقدر للالتزام المحتمل على القوائم المالية .

4- يجب تعديل الأصول والالتزامات بالأحداث التالية لتاريخ الميزانية والتي توفر أدلة إضافية عن الأمور التقديرية التي كانت قائمة فى تاريخ الميزانية .

5- يجـب الإفصـــاح عن الأحداث التالية لتاريخ الميزانية والتي لا تتطلب تعديل الأصول والتزامات فى تاريخ الميزانية .

6- يجب الإفصاح عن أية أمور قد تؤثر على فرض الاستمرارية بالمنشأة .

7- يجـب الإفصاح عن التوزيعات المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية وقبل اعتمادها والتي من الممكن أن تكون قد أثرت فى القوائم المالية .

8- يجب الإفصاح عن العبء الضريبى المتعلق بالأمور التالية :-

a) العبء الضريبى المتعلق بإيرادات النشاط العادى .

b) العبء الضريبى المتعلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة.

c) العبء الضريبى المتعلق بفائض إعادة تقييم الأصول أن وجد .

عقود الإنشاءات (تستخدم لشركات المقاولات فقط) .

1- يجب الإفصاح عن إيرادات عقود الإنشاءات المحققة خلال الفترة المالية.

2- يجـب الإفصاح عن الطريقة المستمدة فى تحديد إيرادات العقود المحققة خلال الفترة المالية .

3- يجـب الإفصـــاح عن الطريقة المستخدمة فى تحديد مرحلة الإتمام التي وصل إليها تنفيذ العقود .

4- يجـب الإفصـــاح عن الأمور التالية والمتعلقة بالعقود التي مازالت تحت التنفيذ فى تاريخ الميزانية :-

a) إجمالي التكاليف التي تمت بالنسبة للعقود والأرباح المحققة منها حتى تاريخ القوائم المالية .

b) المبالغ المحصلة مقدما من العملاء على ذمة العقود .

c) التأمينات المحتجزة على ذمة عقود الإنشاء .

5- يجـــب الإفصاح عن المبالغ المستحقة على العملاء عن الأعمال المنفذة بجانـــب الأصـــول بالميزانية وكذا المبالغ المستحقة للعملاء عن الأعمال بجانب الالتزامات بالميزانية .

الضرائب عل الدخل

1- يجـــب الإفصاح عن الطريقة المستخدمة فى تحديد العبء الضريبى عن الفترة المالية وقيمة الضريبة المستحقة عنها .

2- يجب الإفصاح عن الموقف الضريبى للمنشأة حتىَ تاريخ الميزانية.

3- يجب الإفصاح عن العبء الضريبى المتعلق بالأمور التالية :-

a) العبء الضريبى المتعلق بإيرادات النشاط العادى .

b) العبء الضريبى المتعلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة.

c) العبء الضريبى المتعلق بفائض إعادة تقييم الأصول .

عرض الأصول والالتزامات المتداولة

1- يجـــب الإفصـــاح عن قيمة أرصدة العملاء التي أدرجت ضمن الأصول المتداولة وليس من المتوقع تحصيلها خلال عام من تاريخ الميزانية .

2- يجـــب الإفصـــاح عن قيمة وشروط إعادة التمويل المتعلقة بالالتزامات المتداولة والتي كانت تمثل عنصرا من عناصر الالتزامات طويلة الأجل.

3- يجب الفصل المناسب بين عناصر كل من الأصول طويلة الأجل منشآت المتداولة منشآت الأخرى .

4- يجـــب الفصـــل المناســـب بين عناصر كل من الالتزامات طويلة الأجل والالتزامات المتداولة .

5- يجـــب تبويب وعرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة بطريقة مناسبة .

6- يجـــب عمل مقاصة بين الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة إلا إذا كان هناك حق قانونى نافذ لإتمام هذه المقاصة .

7- يجب الإفصاح عن إجمالي كل من الأصول والالتزامات المتداولة .

المحاسبة عن عقود التأجير التمويلى

أولا : القوائم المالية للمستأجر :

1- يجب الإفصاح عن قيمة الأصول المستأجرة .

2- يجب الإفصاح عن الالتزامات المستقبلية المتعلقة بعقود التأجير التمويلى شـــاملة قيمة تلك الالتزامات وتاريخ استحقاقها وأوراق التزامات محتملة بشأن تلك العقود .

ثانيا : القوائم المالية المؤجرة :

1- يجب الإفصاح عن إجمالي الاستثمار فى التأجير التمويلى .

2- يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم فى تحميل إيرادات التأجير .

المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

1- ينـــبغى الإفصـــاح عـــن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة المنح الحكومية بما فى ذلك طرق العرض بالقوائم المالية .

2- يجب الإفصاح عن طبيعة ومدى المنح الحكومية أو الأشكال الأخرى من المســـاعدات الحكومـــية التي تستفيد منها المنشأة مباشرة وكذا الشروط المتعلقة بها والالتزامات المحتملة عنها .

3- يجـــب الإفصـــاح عن المنح الحكومية العينية (الغير نقدية) والسياسة المحاسبية المتبعة بشأن تسجيلها .

آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

1- يجـــب الإفصاح عن قيمة فروق تقييم العملات الأجنبية المدرجة ضمن قائمة الدخل .

2- يجـــب الإفصاح عن قيمة فروق تقييم العملات الأجنبية المدرجة ضمن حقوق الملكية وحركة ورصيد ذلك الحساب خلال العام .

3- يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن تقييم وترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية خلال العام وكذا أرصدتها فى تاريخ القوائم المالية .

تكاليف الاقتراض

1- يتعيـــن الإفصـــاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الاقتراض .

2- يتعين الإفصاح عن قيمة تكاليف الاقتراض التي تم رسملتها خلال الفترة المالية .

3- يتعيـــن الإفصـــاح عـــن معـــدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة .

الأطراف ذوى العلاقة

1- يجـــب الإفصاح عن مدى وجود الأطراف ذوى العلاقة ممن لهم سيطرة علـــى المنشـــأة وذلك بغض النظر عن وجود معاملات قد تكون قد تمت معهم فعليا .

2- فى حالة وجود معاملات مع أطراف ذوى العلاقة ، يتعين الإفصاح عن الأمور التالية .

a) طبيعة العلاقة بين المنشأة والأطراف ذوى العلاقة .

b) طبيعة وأنواع المعاملات التي تمت مع الأطراف ذوى العلاقة .

c) الأمـــور الهامـــة المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة بما يجعل القوائم المالية مفهومه .

الاســـتثمارات

(1) يجب الإفصاح عن الأمور التالية :-

1- السياسات المحاسبية المتبعة بشأن :

a) تحديد صافى القيمة الدفترية للاستثمارات .

b) المعالجة المحاسبية بشأن التغير فى القيمة السوقية للاستثمارات وذلك فى حالة إثباتها بالقيمة السوقية .

c) المعالجة المحاسبية لفائض إعادة التقييم عند بيع استثمارات كان يعاد تقييمها .

2- المبالغ الهامة المدرجة بالإيرادات والمتعلقة بالعناصر التالية :-

a) إيـــرادات فوائـــد الســـندات ، الإتـــاوات ، التوزيعات والفوائد على الاستثمارات طويلة وقصيرة الأجل .

b) الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع الاستثمارات قصيرة الأجل.

c) التغـــير فى القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل وذلك فى حالة إثباتها بالقيمة السوقية .

3- القيمة السوقية للاستثمارات المتداولة المثبتة بالدفاتر بخلاف القيمة السوقية .

4- القيمة العادلة للاستثمارات طويلة الآجل المثبتة بالدفاتر بخلاف القيمة العادلة .

5- القيود المفروضة على بيع الاستثمارات (قيود على الملكية) وكذا القيود المفروضة على الحصول على الإيرادات أو المتحصلات النقدية من تلك الاستثمارات .

6- السياسة المتبعة بشأن الاستثمارات التي يعاد تقييمها (بالنسبة للاستثمارات طويلة الآجل) وتاريخ آخر تقييم تم بشأنها والأسس المتبعة فى إعادة التقييم .

7- حركة حساب فائض إعادة التقييم خلال الفترة المالية وطبيعة تلك الحركة .

8- مكونات محفظة الاستثمارات طويلة الآجل (فى حالة إذا ما كان النشاط الرئيسي للمنشأة هو الاستثمار فى الأوراق المالية) .

(2) يجب مراعاة الفصل بين الاستثمارات قصيرة الآجل والاستثمارات طويلة الآجل وذلك عند عرضهما بالقوائم المالية .

خطط مزايا التقاعد

1- فى حالة وجود صناديق لسداد مزايا التقاعد يجب أن يتم عرض قائمة توضح :-

a) صافى الأصول المتاحة لسداد مزايا التقاعد .

b) القيمة الحالية الاكتوارية لمزايا التقاعد المتوقع سدادها .

c) صافى الزيادة أو العجز بالصندوق خلال العام .

2- يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة بشأن صناديق سداد مزايا التقاعد .

تكاليف معاشات التقاعد

1- يجب أن تمكن طبيعة ترتيبات مزايا التقاعد التي تمنحها المنشأة للعاملين بها بما فى ذلك صناديق العاملين .

2- يجب الإفصاح عن قيمة المصروفات المحملة خلال العام مقابل تكاليف مزايا التقاعد ، بما فى ذلك حصتها فى تمويل صناديق العاملين .

الحصص فى المشروعات المشتركة

1- يجب الإفصاح عن الأمور التالية بالنسبة للقوائم المالية لصاحب الحصص فى المشروعات المشتركة :-

a) الالتزامات المحتملة التي قد يتعرض لها صاحب الحصص نتيجة علاقته بهذا الاستثمار .

b) الارتباطات الرأسمالية التي قد يتعرض لها صاحب الحصص نتيجة علاقته بهذا الاستثمار .

2- يجب الإفصاح عن طبيعة الحصص فى المشروعات المشتركة وأسماء تلك المشروعات .

الأدوات المالية

1- يتعين الإفصاح عن الأمور التالية المتعلقة بالأصول والالتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية .

a) معلومات عن مدى وطبيعة الأدوات المالية المستخدمة بالقوائم المالية شاملة بما فى ذلك الشروط والاشتراطات التي تؤثر على مبلغ وتوقيت ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية لها .

b) السياسات والطرق المحاسبية المتبعة بما فى ذلك أسس إثبات الأدوات المالية وأسس القياس المتبعة .

c) درجة التعرض لمخاطر معدلات سعر الفائدة المتعلقة بالأصول والالتزامات المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية .

d) درجة التعرض لمخاطر الائتمان المتعلقة بالأصول المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية بما فى ذلك درجة تركيز مخاطر الائتمان بالأصول المالية .

e) القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية .

2- يجب الإفصاح عن الأصول المالية المثبتة بقيمة تزيد عن قيمتها العادلة وأسباب عدم تخفيض تلك القيمة إلى القيمة العادلة للأصل المالى .

3- يجب الإفصاح عن الأدوات المالية المستخدمة لتغطية مخاطر سداد الالتزامات المستقبلية بما فى ذلك :-

a) طبيعة الالتزامات المتوقعة وفترة استحقاقها .

b) طبيعة والأدوات المالية المستخدمة لتغطية سداد الالتزامات المتوقعة.

c) قيمة أي أرباح أو خسائر مؤجلة أو غير مثبتة وتوقيت إثباتها .

ربـــح الســـهم

1- يجب الإفصاح عن كل من الربح الأساسي للسهم والربح المخفض للسهم وذلك بقائمة الدخل أو الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

2- يجب الإفصاح عن كل من الربح الأساسي للسهم والربح المخفض للسهم لكافة الفترات المالية المعروضة بالقوائم المالية .

3- يجـــب الإفصــــاح عن صافى الربح المستخدم فى حساب الربح الأساسي للسهم وصافى الربح المستخدم فى حساب الربح المخفض للسهم .

4- يجب الإفصاح عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة فى حساب نصيب السهم من الأرباح .

المعلومات الأخرى الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية

1- يجب أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الضرورية التي تجعل القوائم المالية واضحة ومفهومة .

2- يجب أن يتم الإفصاح بالقوائم المالية عن العناصر التالية :-

a) اسم المنشأة .

b) بلد التأسيس .

c) تاريخ الميزانية .

d) الفترة المالية التي تغطيها القوائم المالية .

e) ملخص عن النشاط .

f) الكيان القانونى للمنشأة .

g) عملة القيد التي ظهرت بها القوائم المالية .

3- يتعيـــن إضافة المعلومات الضرورية الإضافية - إذا لزم الأمر - لجعل المبالغ وتبويب العناصر المبالية تظهر بصورة واضحة ومفهومة .

4- يجـــب أن يتم إدماج البنود الهامة مع بنود أخرى أو إجراء مقاصة بينها وبين حسابات أخرى بالنسبة لبنود واضحة ويمكن فصلها بطريقة مناسبة.

5- يجب ظهور أرقام المقارنة المتعلقة بالفترة المالية السابقة بالقوائم المالية.

6- يجب أن يتم عمل الافصاحات اللازمة عن الأمور التالية :-

a) القيود على ملكية الأصول .

b) الضمانات المقدمة مقابل الالتزامات .

c) طرق تكوين صناديق المعاشات ومكافآت ترك الخدمة .

d) المبالغ المتعلقة بالالتزامات المحتملة .

e) الارتباطات الرأسمالية المستقبلية .

5/5 مشاكل ومداخل الإفصاح والتقرير فى الشركات المتعددة الجنسية

Approaches and Issues of Disclosures

5/5/1 تطور وتباين الإفصاح فى الشركات المتعددة الجنسية

يتضـــمن مصـــطلح إفصاحات التقـــارير المالية **Financial Reporting Disclosures** الافصاحات من النظام المحاسبى بالاضافة الى تلك الخارجة عن الـــنظام المحاســـبى ، علـــى ســـبيل المثال فان الخسارة المحتملة أو العرضية **Contingent Loss** - الـــتى تعتبر محتملة ولا يمكن تقديرها بشكل معقول - يـــتم الافصاح عنها على الرغم من أنه لايمكن تسجيلها فى النظام المحاسبى ، وهناك أنواع عديدة ومختلفة من أفصاحات التقارير المالية تتمثل فى الآتى :-

1- الافصاحات داخل القوائم المالية ، 2- الافصاحات المتممة للقوائم المالية ، 3- الافصاحات المطلوبة **Required Disclosures** ، 4- الافصاحات الاختيارية **Voluntary Disclosures** ، 5- الافصاحات فى صور نقدية **Monetary Terms** ، 6- الافصاحات فى صورة غير نقدية ، 7- الافصاحات الكمية **Quantitative Disclosers** ، 8- الافصاحات الوصفية غير الكمية **Nonquantitative Disclosures (Narrative)** .

وقد تم التوسع فى كل من نطاق ومدى الافصاحات فى التقارير المالية بشكل ملحوظ فى السنوات الحديثة ، ويتوقع أن يستمر ذلك الاتجاه بسبب الخطوات السريعة للعولمة ، ولا شك ان البيئات الدولية المتباينة والمتنوعة التى تعمل فيها الشركات المتعددة الجنسية تشارك فى حتمية وجود أفصاحات متنوعة ، على سبيل المثال فان الاهتمامات البيئية المكثفة أو نقابات العمل القوية لها تأثير مباشر على نطاق ومدى الافصاحات التى تقوم الشركة بعملها بخصوص أدائها فى تلك المجالات الدولية .

هناك أدلة على اختلاف الافصاح عن السياسات المحاسبية **Accounting Policy Disclosure** دوليا ، وعلى سبيل المثال اتضح من إحدى الدراسات التى تحلل خمسة أشكال من الافصاح عن السياسة المحاسبية :-

1- تفصيل كيفية حساب ربحية السهم .

2- معالجة نفقات البحوث والتطوير .

3- المعالجة المحاسبية للشهرة .

4- المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة الأخرى .

5- طرق الإهلاك .

ويبيـــن الشكل (5/11) نتائج التحليل ويوضح مدى الاختلاف الواسع بين الـــدول الخمسة ، حيث تفصح 40 منشأة بريطانية أمريكية و 36 منشأة يابانية عـــن كيفـــية حســـاب ربحية السهم مقابل 28 منشأة فرنسية فقط و 20 منشأة ألمانـــية ، وأغلبـــية هـــذه المنشآت (فيما عدا المنشآت الألمانية) تفصح على الأقل عن المعلومات عن كيفية حساب ربحية السهم ، ويوضح الشكل (5/11) أيضـــا أن المنشـــآت البريطانية تفصح عن السياسة المحاسبية المتعلقة بربحية السهم ، ومعالجة نفقات البحوث والتطوير ، والمعالجة المحاسبية للشهرة أكثر مـــن المنشـــآت الامريكـــية ، ويشـــير هـــذا الفرق الى بعض الاختلافات فى المتطلبات المحاسبية بين الدولتين .

الشكل (5/11)

التباين في الافصاح عن مبادئ المحاسبية

	فرنسا	ألمانيا	اليابان	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة
عدد المنشآت	40	40	40	40	40
(أ) ربحية السهم :					
منشآت تفصح عن ربحية السهم .	28	20	36	40	40
منشآت تصف بسط ربحية السهم .	22	9	15	40	15
منشآت تصف تفاصيل حساب بسط ربحية السهم .	16	9	29	40	36
(ب) منشـــآت تفصـــح معالجـــة نفقات البحوث والتطوير .	20	0	18	31	11
(ج) منشـــآت تفصـــح عـــن المعالجـــة المحاسبية للشهرة .	33	28	0	38	23
(د) منشآت تفصح عن المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة الأخرى .	30	35	9	13	18
(هـ) منشآت تفصح عن طريقة الإهلاك المستخدمة .	36	37	37	39	40

لقــد أصبحت أسواق رأس المال العالمية مصدرا هاما ومتزايدا للتمويل ، ووجدت قضايا هامة فى العديد من الدول النامية ، مثل الافصاح العام وحماية المســتثمر وقــيمة حملــة الاســهم ، وأشكال مشتقات سوق المال ، ومع ذلك فمازالت ممارسات الافصاح تختلف بدرجة ملحوظة من دولة لاخرى ، وعلى ســبيل المــثال زادت المــئات مــن الشركات نطاق الافصاح كنتيجة للاتباع الاختــيارى لمعايــير المحاسبة الدولية وللتمشى مع متطلبات لجنة تبادل سوق المــال الامريكية (SEC) حتى يمكنها التسجيل فى الولايات المتحدة ، أو نتيجة الــتجاوب مــع طلــبات المستثمرين والمحللين الماليين للمعلومات . ومع ذلك ستستمر وجود فروق بين كل الدول خصوصا الشركات الكبرى التى لا تتفاعل مع سوق راس المال العالمى أو أسواق المنتجات العالمية .

وتــتأثر ممارســات الافصاح فى دول العالم أيضا بالتنظيمات الحكومية ، والــتى تهدف الى المحافظة على المصداقية لأسواق رأس المال الوطنية ، وقد توصــلت البورصات الى أن استمرار النمو والنجاح يعتمد على وجود أسواق عالية الجودة مع وجود حماية فعالة للمستثمر ، ونتيجة لذلك أصبحت متطلبات الافصـــاح أكــثر تفصــيلا وأضــحت محل رقابة عن طريق واضعي النظم وبورصـــة الاســهم ، وســوف يســتمر الاتجاه نحو حماية أكبر للمستثمرين والتشــجيع علــى الافصاح ، طالما تواجه البورصات منافسة متزايدة من نظم التبادل الأقل تنظيما.

وقــد ارتــبط تطــور الافصاح بشكل وثيق بتطور نظم المحاسبة ، حيث ممارســات ومعايــير الافصـــاح بالــنظم القانونية ومصادر التمويل والروابط السياســية والاقتصــادية ، ومســتوى التنمية الاقتصادية ، ومستوى التعليم ، والمستوى الثقافى .

وتظهر فروق الافصاح القومى نتيجة أشكال السيطرة على الشركات ومصادر التمويل للدولة ، وقد قدمت أسواق المال فى الولايات المتحدة ، والمملكة المتحدة وغيرهما من الدول الانجلو أمريكية أغلب مصادر التمويل ، كما أصبحت أكثر تطورا ، وتميل الملكية فى هذه الأسواق الى الانتشار بين عدد كبير من حملة الاسهم كما تتأكد حماية المستثمر ، وتلعب منظمات المستثمرين دور متنامى فى هذه الدول والتى تتطلب تعظيم العوائد المالية وزيادة قيمة حملة الاسهم، وقد نما الافصاح العام نتيجة للمسئولية المحاسبية للشركات أمام الجمهور .

وفى العديد من الدول الأخرى (مثل فرنسا ، ألمانيا، اليابان ، والعديد من الدول ذات الأسواق الواعدة) تتركز ملكية الاسهم بدرجة كبيرة بين البنوك أو العائلات المالكة حيث أصبحت المصادر التقليدية الرئيسية للتمويل ، وتقع السيادة للبنوك (أحيانا المقرضون والملاك) وغيرها من الداخليين (مثل أعضاء جماعات حملة الاسهم المتحدة) . وتخطر البنوك والجماعات الداخلية بشكل وثيق بالمركز المالى وأنشطة المنشأة ، ويعتبر الافصاح العام فى هذه الأسواق أقل تطورا ، ويكون هناك تباين بين كمية المعلومات التى تقدم لكبار حملة الاسهم وتلك التى تعطى للعامة .

وتشير الأبحاث الى أن طرق الإفصاح المختلفة تؤدى الى أدراك مختلف للمستخدم ، وقد قارنت إحدى الدراسات آثار طريقتين للإفصاح عن أحد حسابات الالتزام أولهما الاعتراف به فى قائمة المركز المالى Balance Sheet Recognition ، وثانيهما الإفصاح فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية Footnote Disclosure ، وفى دراسة مسحية للمقرضين التجاريين بهدف تحديد ما إذا كانت طريقة الإفصاح قد أثرت على فهمهم للبند ، تم اكتشاف أن

المقرضين التجاريين من المحتمل أن يفهموا الالتزام كنوع من القروض عندما يــتم الاعتراف به كالتزام فى قائمة المركز المالى مقارنة عندما يتم الافصاح عــنه فــى الايضاحات المتممة للقوائم المالية ، وقد استنتج الباحثين ان طريقة الافصاح تعتبر مسألة هامة يتعين مراعاتها عند تكوين المعايير المحاسبية .

ومن الخطأ أن يتم اســتنتاج أن المعــايير المحاسبية الموحدة Uniform Accounting Standards تــؤدى الى افصاحات موحدة Uniform Disclosures وعادة ما توفر المعايير المحاسبية مدى من الارشادات التى يمكن قبولها والتى تصــف أحــد طــرق الافصاح الصحيحة . وقد اشار الدليل التجريبى الى أنه عندما يتم استخدام المعايير المحاسبية لنفس البلد يمكن أن يكون هناك مجموعة مــن الطــرق الــتى تســتخدمها الشركات لعمل الافصاحات . وقد قامت أحد الدراســات بمقارنــة الافصــاح عن شهرة المحل عن طريق 621 شركة من المنشــآت العــام الــتى تطــرح أسهمها للجمهور فى الولايات المتحدة ، وقد أوضحت تلك الدراسة أن تلك المنشآت قد أختلفت بشكل ملحوظ فى أفصاحاتها عــن الأصــل والمصروف المرتبط بالشهرة، وقد استنتجت الدراسة أنه بسبب ذلــك السبب فان المستثمرين لا يمكنهم بسهولة تحديد آثار القوائم المالية على قواعــد المحاسبة عن الشهرة القائمة لعدد من الشركات الرئيسية ذات الشهرة الجوهرية.

5/5/2 مداخل التقرير فى الشركات المتعددة الجنسية

يتعين أن تقوم الشركة المتعددة الجنسية باتخاذ قرارها عن نوعية الافصاح الــذى تستخدمه للتقرير فى البلاد المختلفة ، حيث أنه ليس هناك معايير دولية للــتقرير والــتى من شأنها توفير ارشادا فى ذلك الصدد ، وقد قامت الشركات

المتعددة الجنسية باستخدام مجموعة من المداخل بهدف توصيل المعلومات الى الجمهور المستهدف بالخارج ، وفيما يلى مناقشة لستة من تلك المداخل :-

1- الالتزام بمتطلبات بلد الأساس

Compliance With Base Country's Requirements

تقـبل معظـم بـلاد العالم (مع اعتبار الولايات المتحدة الامريكية استثناء ملحوظ) التقارير المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية فى البد الأصلى للمنشأة موضـوع الـتقرير ، وذلك المدخل يعتبر الوسيلة الأكثر ملائمة والأقل تكلفة للشـركات المـتعددة الجنسية للوفاء بمتطلبات التقرير القانونى فى ذلك البلد ، ولن يتم بذل أى مجهود خاص لمساعدة المستخدمين فى البلاد الاخرى فى فهم وتفسير التقارير المالية .

2- الترجمة الى اللغة المحلية Translation Into the Local Language

كتحسـين طفـيف على المدخل الأول يتم ترجمة جزء من نص التقارير المالية الى اللغة المحلية ، فمن الشائع لكثير من الشركات المتعددة الجنسية أن يقومـوا بنشـر تقاريـرهم بلغات عديدة بالإضافة الى لغات بلدهم الام ، وقد نشرت شركة باير كامل تقريرها السنوى باللغتين الانجليزية والالمانية، كما تم أيضـا القـيام بعمل ترجمة مختصرة باللغات الانجليزية والالمانية والفرنسية والإيطالية واليابانية والاسبانية .

3- الترجمة الى كل من السلطة المحلية وبالعملة المحلية

Translation Into the Local Language and Currency

بجانب ترجمة نص من جزء التقارير المالية الى اللغة المحلية ، فان كثير مـن الشـركات تـترجم أيضا القيم النقدية بالعملة المحلية ، وبشكل شائع يتم اسـتخدام سـعر الصـرف فى تاريخ قائمة المركز المالى لترجمة كافة القيم

النقدية، على سبيل المثال تستخدم شركة تويوتا ذلك المدخل لجمهورها فى الولايات المتحدة الأمريكية باستخدام سعر صرف الين الأجنبى المقابل للدولار الامريكى طبقا لسوق طوكيو للصرف الاجنبى فى تاريخ قائمة المركز المالى.

4- توفير معلومات عن المعايير المحاسبية المستخدمة فى بلد الأساس

Provision of Information on the Base Country's Accounting Standards Used

توفر بعض الشركات المتعددة الجنسية معلومات عن المبادئ المحاسبية لبلدها الاساسى والمستخدمة فى إعداد التقارير المالية ، ويعترف ذلك المدخل بواقع المعايير المحاسبية المختلفة فى العالم ، ويحاول مساعدة المستخدمين عن طريق مدهم بتفسير للمعايير المحاسبية التى يتم على اساسها إعداد التقارير المالية.

على سبيل المثال فقد قامت شركة فيليبس أحدى الشركات المنشأة فى هولندا بتحديد كافة الاختلافات الملائمة فيما بين مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الامريكية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها الهولندية فى التقرير السنوى المستهدف إعداده للجمهور الأمريكى ، ولا شك فان ذلك التقرير قد وفر شرح وصفى لكل بند من البنود التى تمثل موضوع اختلاف بين مجموعتى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالإضافة الى الاختلافات النقدية الناتجة فى تقريرها السنوى . يتضمن الشكل التالى رقم (5/12) معلومات وصفية وفنية من التقرير السنوى لتلك الشركة الهولندية .

شكل رقم (5/12)

شركة فيليبس – الاختلافات بين مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بهولندا والولايات المتحدة الامريكية في نموذج وصفي

ان السياسات المحاسبية المتبعة فى إعداد القوائم المالية الموحدة تختلف فى بعض النواحى عن تلك السياسات المقبولة بوجه عام فى الولايات المتحدة الأمريكية .

لتحديد صافى الدخل وحقوق حملة الأسهم طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما فى الولايات المتحدة الأمريكية (U.S GAAP) ، قامت شركة فيليبس بتطبيق المبادئ المحاسبية التالية :-

- فى ظل المبادئ المتعارف عليها الهولندية فان شهرة المحل الناشئة من عمليات الاستحواذ السابقة لعام 1992 قد تم تحميلها مباشرة على حقوق المساهمين ، وطبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية فان شهرة المحل الناشئة من عمليات الاستحواذ بما فيها تلك السابقة لعام 1992 يتم رسملتها وأستنفاذها على العمر المفيد المقدر لفترة يبلغ حد أقصها 40عاما . ونتيجة لبيع شركة بالجرام ، فان شهرة المحل قد تم استنفادها بالكامل وتحميلها الى مكاسب التصرف والتخلص فى قائمة الدخل فى عام 1998 فى ظل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الامريكية .
- أقرت شركة فيليبس عن أحد الأعباء على الدخل من العمليات بواقع 726 مليون جيلدر نتيجة إعادة البناء فى قوائمها المالية عن عام 1998 ، جزء من تلك العمليات بلغ مقداره 89 مليون جليدر لم يتم توصيله الى العاملين حتى أوائل عام 1999 ، وطبقا لذلك سوف يتم تسجيله طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية كأعباء فى عام 1999 .

تم تسجيل عبء مماثل لإعادة البناء الخاص بجروريندج فى عام 1995 طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها الهولندية بمقدار 262 مليون جيلدر والذى تم عكسه فى حسابات عام 1996طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها الامريكية ، وحتى عام 1997 كان لدى الشركة التزام فى ظل وجود عقود أختيار معينة للشراء تم اعطائها لحملة الأسهم فى جروريندج . ولأغراض مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية فان ذلك الالتزام قد تم تسجيله فى عام 1995 ، وفى ظل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الامريكية فانه قد استحق فى عام 1996 وقامت شركة فيليبس بسداده وتسويته .

5- إعادة تصوير قوائم مالية مختارة Selective Restatements

تقوم بعض الشركات بإعادة تصوير جزء من القوائم المالية باستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لمستخدمى تلك القوائم المستهدفين فى ذلك البلد ، على سبيل المثال تقوم أحد الشركات المتعددة الجنسية فى السويد بإعادة تصوير قيم قائمة الدخل طبقا لمبادئ المحاسبة باستراليا ، حيث يمكن للمستخدمين باستراليا بالافتراض على وجه صحيح بان قيم قائمة الدخل المعاد تصويرها قابلة للمقارنة بقيم قائمة الدخل فى الشركات الأخرى باستخدام المعايير المحاسبية باستراليا .

ان إعادة تصوير بعض القوائم المالية المختارة يحل جزئيا المشاكل التى يخلقها التباين العالمى النطاق فى المعايير المحاسبية .

يوضح الشكلين رقمى (5/13) ، (5/14) اعادة تصوير قائمة الدخل طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى بلدهما الأصلى والولايات الأمريكية على التوالي .

6- القوائم الثانوية Secondary Statements

تمثل القوائم الثانوية مجموعة كاملة من القوائم المالية (متضمنة الايضاحات المتممة للقوائم المالية) والمعدة طبقا للمعايير المحاسبية لبلد آخر بالإضافة الى ذلك فان المراجعين الحياديين يعبرون عن رأيهم عن القوائم المالية الثانوية باستخدام معايير مراجعة البلد الآخر . تلك القوائم المعدة على وجه التحديد لمستخدمين فى بلد آخر تحاول أن تعزز وتقوى فهمهم ونفعيتها للقرار المستهدفين . وعادة ما تقوم شركات هوندا وسوف ودايملر كريسلر قوائم مالية ثانوية للمستخدمين بالولايات المتحدة الأمريكية .

شكل رقم (5/13)

شركة فيليبس – إعادة تصوير صافى الدخل من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الهولندية الى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكيين

	1998	1997
	بالمليون جيلدر هولندي	
دخل من الاعمال المستمرة من قائمة الدخل الموحدة .	1192	2712
اعـادة تبويب البنود غير العادية تطبيقا لمبادئ المحاسبة المتعارف الهولندية .	1044	2538
التعديلات الى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية :		
- استنفاذ شهرة المحل من عمليات الاستحواذ السابقة لعام 1992 .	-	(21)
- عكس المخصصات الخاصة بإعادة البناء .	51	-
- الحد الأدنى للالتزامات الإضافية .	74	139
- عكس المكاسب من عملية شركة يو بى سى .	-	127
- تكلفة المعاش المرتبطة بالاستحواذ على شركة PENAC .	-	(16)
- بنود أخرى .	(15)	(15)
دخـل من الأعمال المستمرة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها الامريكية .	2346	5464
- دخل من الأعمال غير المستمر .	462	513
- مكاسب من التصرف فى الأعمال غير المستمرة	10616	-
- بنود غير عادية .	(34)	(96)
صافى الدخل طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها الأمريكية	**13090**	**5881**

شكل رقم (5/14)

شركة أموكو – اعادة تصدير صافى الدخل من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الانجليزية الى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الامريكية

الآتى ملخص التعديلات على ربح السنة ورأس مال حملة أسهم أموكو والتى ستنتج إذا تم تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموما فى الولايات المتحدة الأمريكية بدلا من تلك المقبولة عموما فى المملكة المتحدة .

	الأرقام بالمليون دولار 1999	1998
ربح السنة	5008	3220
تعديلات :		
- عبء الاهلاك .	(81)	(76)
- مصروفات بيئية .	(165)	(131)
- تأجير ممتلكات .	133	-
- مصروف الفائدة .	110	124
- بيع وتأجير للأصول الثابتة .	(37)	(211)
- ضرائب مؤجلة .	(378)	(72)
- أخرى	6	(28)
	4596	2826

فى ظل مبادئ المحاسبة الانجليزية المتعارف عليها فان مخصص الضرائب المؤجلة يتم عمله عندما يتوقع وجود فروق توقيت للاحتياط لها فى المستقبل القريب المنظور ، أما فى ظل مبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها فان الضرائب المؤجلة يتم الاحتياط لها على أساس التزام كامل على كافة الفروق المؤقتة كما تعريفها فى إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (109) وطبقا لذلك المعيار فان الاصول والالتزامات الخاصة بالمشروعات التى تم الاستحواذ عليها يتم تعديلها .

تحليل مداخل التقرير فى الشركات المتعددة الجنسية :-

لـــم يترتـــب على اتباع المدخل الاول - الالتزام بمتطلبات البلد الاساسى خلـــق أى عبء اضافى للافصاح للشركة المتعددة الجنسية ، ولن يتم بذل أى مجهودات خاصة لمساعدة المستخدمين بالخارج .

أما مدخلى الترجمة سواء أكان ينصب على نص التقارير المالية الى اللغة المحلـــية أو ينصـــب على كل من النص بالاضافة الى القيم النقدية قد يوفران مساعدة محدودة الى بعض المستخدمين ، وذلك قد يطرح تساؤلا رغما من هذا يتمـــثل فيما اذا ما كان هذين المدخلين ذوى أهمية ملحوظة اعتمادا على مقدرة المســـتخدم على فهم وتفسير التقارير . فالمستخدم البريطانى على سبيل المثال الـــذى لا يمكنه قراءة اللغة الألمانية لن يكون قادرا على قراءة التقارير المالية لأحـــد الشـــركات المـــتعددة الجنســـية الـــتى يقع مركزها الأصلى فى هولندا والمكتوبة باللغة الألمانية وبعملتها .

ولكـــن هل يمكن تحسين نفعية تلك التقارير المالية عندما يتم ترجمة نصها الـــى اللغـــة الانجليزية ، وهل يمكن تعزيز نفعية تلك التقارير المالية اذا ماتم تـــرجمة قيم العملة من الجيليدر ؟ وهل يمكن تعزيز نفعية تلك التقارير المالية اذا مـــا تم ترجمة قيمة العملة من الجيليدر الى الجنيهات الاسترلينى باستخدام ســـعر الصرف فى نهاية العام ؟ ، وتلك الانواع من الترجمة تفشل فى عكس الاختلافات فى المعايير المحاسبية والمصطلحات وتقلبات أسعار صرف العملة وعـــادات الأعمـــال وأعـــرافها . وتكون هناك مشاكل معينة ترتبط بالترجمة الملائمـــة لقـــيم العملة باستخدام سعر الصرف فى نهاية العام ، حيث قد تكون تلك القيم محل الترجمة مضللة .

ويتضمن المدخل التالى توفير معلومات عن المعايير المحاسبية المستخدمة لاعداد القوائم المالية ، وقد تكون تلك المعلومات مفيدة اذا ما تم الوفاء بكل من المعيارين التاليين :-

1- ان تقــوم الشركة بالوصف الكامل والشرح الواضح لمبادئها ومعايير وطرق المحاسبة المستخدمة .

2- ان يكــون لدى المستخدمين المعرفة الفنية الكافية لتسوية الاختلافات فى القيم الناتجة من مجموعتى المبادئ المحاسبية . .

وتأسيســا على ذلك المعيار السابق ، من الأمانة القول بأن ذلك المدخل له نفعيــته المحدودة اذا ما ترك للمستخدمين أن يطوروا خبرتهم المطلوبة لتسوية تلــك الفــروق فــى القيم المقرر عنها ، ان نفعية ذلك المدخل يتم تقويتها فى حالات معينة عندما توفر الشركة القيم المطابقة كما تظهر فى الشكلين السابقين رقمى (5/13) ، (5/14) .

ويعتبر مدخل إعادة تصــوير بعض قــوائم مــالية مختــارة Selective Restatements تحسين على أى من المداخل السابقة ، حيث أن إعادة تصوير بعض القيم المختارة باستخدام المبادئ المحاسبية لبلد جمهور المستخدمين قابلة للمقارنة مع البنود المناظرة فى الشركات الأخرى ، الا أن القيد الرئيسى لذلك المدخل يتمثل فى أنه يمكن أن يعطى نتائج مضللة اذا ما تم حساب المؤشرات المالــية عن طريق الاستخدام الخاطئ لمزيج من القيم المعاد تصويرها والقيم التى لم يتم إعادة تصويرها .

مــثال :

قامـــت أحد الشركات المتعددة الجنسية فى هولندا بإعادة تصوير مبيعاتها (الـــتى تبلغ 1000000دولار) ودخلها (الذى يبلغ 120000دولار) لمستخدميها فـــى الولايـــات المتحدة الأمريكية ، ومع ذلك لم يتم إعادة تصوير أى بند من بنود قائمة المركز المالى ، وقد بلغت قيمة الأصول التى لم يتم إعادة تصديرها فى قائمة المركز المالى 15000000 دولار ، فاذا أهتم المستخدم فى الولايات المـــتحدة الامريكية بحساب مجمل الربح ، فانه يمكنه اجراء ذلك حيث أن كل مـــن قيمة الدخل وقيمة المبيعات قد تم إعادة تصويرهما ، ويتم ذلك على النحو التالى :-

مجمل الربح = 120000 دولار ÷ 1000000 دولار

= 12%

ومـــع ذلـــك فـــاذا اهتم المستخدم بحساب العائد على الاستثمار (الدخل ÷ اجمـــالى الاصول) ، فقد لا يكون ذلك من الممكن حيث أن إجمالى الأصول لم يـــتم إعادة تصويرها ، ومن ثم فإن القيم التى يتم إعادة تصويرها والتى لم يتم إعـــادة تصـــويرها يجـــب ألا يتم مزجها معا لأداء تحليل المؤشرات المالية ، واخيرا يستخدم المدخل السادس مدخل القوائم المالية الثانوية المبادئ المحاسبية لـــبلد آخـــر لإعـــداد القوائم المالية بهدف أن يتم تعزيز إمكانية الفهم والمنفعة لجمهور المستخدمين المستهدفين، ذلك المدخل على الرغم من أنه يعتبر أفضل المداخل الخمسة السابقة بجلاء إلا أنه لديه عيبين هما :-

1- العيـــب الاول يتمـــثل فى تكلفة استخدامه . حيث يتضمن أساسا تكلفة اعـــداد القوائم المالية باستخدام مبادئى المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها للبلد

الأخـــرى ، بالاضافة الى تكلفة أداء المراجعة الحيادية طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها لنفس البلد .

2- العيـــب الثانى ان ذلك المدخل لا يمكن أن يعوض الاختلافات الثقافية فى البيئات التشغيلية لبلد مختلف . فقد يكون تفسير التقارير المالية الثانوية من الصـــعوبة بمكـــان بسبب أن عادات وتقاليد الاعمال تختلف من بلد الى آخر ، فكمـــا ذكر سابقا فان عادات الأعمال الوطنية المبنية على الثقافة تترك انطباع معين عن القوائم المالية الثانوية التى لا يمكن أن يتم عكسها فى القوائم الثانوية. ويمكـــن التخفـــيف مـــن تلك المشكلة عن طريق تقديم مناقشة للسمات الثقافية الهامـــة والفـــريد والمؤثرة على عادات أعمال ذلك البلد بجانب القوائم المالية الثانوية . وهذا يدعم ويعزز النقطة الخاصة بأنه من الضرورى أن يكون هناك إلمام ومعرفة بالثقافات الاخرى لأداء الأعمال فى الاقتصاد العالمى .

5/5/3 متطلبات ومشاكل الافصاح فى الشركات المتعددة الجنسية

Disclosure Requirements and Issues for Multinationals

تزايدت فى السنوات الأخيرة عدد الشركات متعددة الجنسية فى العالم التى تسجل أوراقها المالية فى غير بورصاتها المحلية ، وقد تزايد حجم التعامل فى الاســـهم غـــير المحلـــية بدرجـــة كبيرة ، وتسجل الشركات حقوق الملكية فى الأســـواق الأجنبـــية لتحقيق التسويق والحصول على مزايا السوق . وبإعلان دخـــول الشـــركة مجـــتمعات الاستثمار المحلية يعطى الشركة صورة افضل وفـــرص أكـــبر للحصـــول على تمويل فى المستقبل من تلك السوق ، وعندما تجعـــل الشركة أسهمها متاحه للمستثمرين المحليين (بما فى ذلك اسهم العاملين بهـــا) تـــزيد مـــن الطلب على منتجاتها (هل يشترى حامل أسهم شركة جنرال موتـــورز ســـيارة تويوتا ؟)، كما تروج أنشطتها محليا ، كما أن توزيع الملكية

بشـــكل واســـع مع زيادة حجم تعاملاتها يجعل من الأيسر عليها اقتناء شركات أجنبـــية مـــن خـــلال تبادل الاسهم . وتشير الدلائل العملية للسوق أن تسجيل الاسهم فى الخارج تؤدى الى تحسن فى سيولة التعامل .

وتخـــتلف التكاليف والعوائد للتسجيل الخارجى بحسب تسجيل المنشأة فى بلدها ، أو فى الأسواق غير المحلية ، وغير ذلك ، وعلى سبيل المثال ، تشير الدلائــل الـــى أن المنشـــآت الامريكية التى سجلت فى البورصات الأوربية لم تحقـــق مـــزايا هامـــة بشكل عام ، فى حين أن نفس الشركات التى سجلت فى بورصة طوكيو حققت وسائل تغطية متزايدة ومتابعة المحللين .

وحـــتى يمكن حماية المستثمر بها تتطلب معظم البوصات (بالتضافر مع التنظـــيمات المهنـــية أو الحكومـــية) متطلبات إفصاح على كل من الشركات المحلـــية أو غـــير المحلـــية الـــتى ترغب الدخول فى أسواقها . وترغب هذه البورصـــات فـــى أن تتأكد من أن مستثمريها يحصلون على المعلومات الكافية الـــتى تســـمح لهم بتقييم الأداء السابق والتوقعات المستقبلية ، لذلك يمكن القول بأن الولايات المتحدة ذات معايير الافصاح تعتبر الأكثر تشددا فى العالم .

وتتطلب البورصات والتنظيمات من المنشآت المسجلة فى الخارج ان تقدم - الـــى حـــد مـــا - كـــل المعلومات المالية وغير المالية كما هو مطلوب من المنشـــآت المحلـــية ، ومـــع ذلـــك فهناك على الأقل بعض المرونة للشركات الأجنبـــية المسجلة بالنسبة لمبادى المحاسبة المستخدمة ومدى الافصاح ، وفى غالبـــية الـــدول يجب على الشركات المسجلة الخارجية أن تقدم أية معلومات والـــتى تنشـــر وتـــوزع على حملة الاسهم أو ترسل الى المنظمين فى السوق المحلـــى ، ومع ذلك فهناك العديد من الدول لا ترشد ولا تنظم هذه المتطلبات التى تتوافق مع الافصاح .

وتخـــتلف حمايـــة حملة الاسهم بشكل جوهرى بين الدول حول العالم ، حيث تفرض فى الدول الأنجلو أمريكية مثل كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة حماية صارمة لحملة الاسهم ، وعلى العكس فإن تنظيمات حماية حملة الأسهم فـــى جمهوريـــة التشيك والمكسيك وغيرهما من الدول ذات الأسواق الواعدة مازالـــت مـــتخلفة ، وعلـــى ســـبيل المثال فإنه على الرغم من أن بورصتي شـــنغهاوى وشنزن تمنعان التعاملات الداخلية ، ومع ذلك إن تجريم ذلك غير محـــدد ؛ وحتى انه فى الكثير من الدول النامية مبدأ حماية حملة الاسهم يعتبر أمـــرا حديثا ، وفى ظل غياب معايير الافصاح العالمية النطاق المطلوبة تتباين وتتنوع نوعية الافصاحات المطلوبة عن طريق الشركات من بلد الى أخر ومن شـــركة الى أخرى . ولتقدير مدى تعقيد المشكلة التى يتم مواجهتها عن طريق الشـــركة المـــتعددة الجنسية فى تقرير طبيعة ومدى الافصاح يتعين تحديد تلك المشاكل على النحو التالى :-

1- هناك مستخدمين متعددين لديهم احتياجات متنوعة من المعلومات .
2- ان المســـتخدمين فى البلاد المختلفة لديهم مستويات متباينة من التعليم ، ويؤثـــر ذلـــك مباشرة على مقدرتهم على فهم وتفسير المعلومات المالية الفنـــية ، ويتعيـــن أن يـــتم بـــذل مجهودات ملموسة حتى يمكن تفسير المعلومات بشكل صحيح عن طريق المستخدمين .
3- يولـــد الحجم المطلق للشركة المتعددة الجنسية معلومات ذات حجم هائل ويتعيـــن اتخـــاذ قرار بخصوص ما هى المعلومات التى يجب أن يفصح عنها وتكلفتها من بين مجموعة البيانات الضخمة .

4- تنشــأ المعلومات من أجزاء مختلفة من العالم ذات ثقافات متعددة والتى تؤدى الى بيئات تشغيلية مختلفة ، بعض أنواع من الافصاحات قد تعوق وتــربك أو حــتى تغضب الحكومة المحلية أو المجتمع العام الأمر الذى يــؤدى الى آثار عكسية على الشركة المتعددة الجنسية . ان التوازن بين الحساســيات المحلــية ضــد الحاجة الى الافصاحات الكافية يعتبر أمرا ضروريا .

5- يجــب أن يكون هناك توازن بين احتياجات المستخدمين من المعلومات الالزامية لأغراض اتخاذ القرار فى مقابل احتمال أن تلك الافصاحات قد يتم إساءة استخدامها عن طريق الآخرين لإلحاق الضرر بالشركة .

6- تتطلــب فعالــية تكلفــة الافصاح عندما لا يمكن أن يتم تحديد كثير من المجموعــات المســتخدمة وعندما لا يمكن تتبع العوائد الى المجموعات المستخدمة – أن يتم ممارسة درجة عالية من الحكم المهنى .

ويجــب أن يكون واضحا من المشاكل السابقة أن يتم اتخاذ قرار بشأن ما الذى يتم الافصاح عنه وما هى تكلفة الافصاح ، ولاشك فان تحديد وسائل الافصاح تعتبر من المشاكل المعقدة . ويتطلب الأمر أن يتم التوازن بين كثير من العوامل المتعارضــة . وفى النهاية يمكن للمديرين أن يأملون فقط فى ان يخدم المزيج النهائى أحتياجات المستخدمين الملائمة فى ظل الموازنة بين التكلفة والفعالية .

5/5/4 ممارسات تقرير الافصاح السنوى

Annual Report Disclosure Practices

بماذا تفصح الشركات حول العالم فى قوائمها المالية ؟ ، تعكس ممارسات تقرير الافصاح مدى تجاوب المديرين مع حوافز إعطاء المعلومات لمستخدمى

القوائم المالية مع متطلبات تعليمات الافصاح فى العديد من أجزاء العالم والذى يعتـــبر نشـــرها غائبا بشكل كبير ، فإذا لم تنفذ قواعد الافصاح فان الافصاح المطلـــوب (مـــن الناحية العملية) يكون اختياريا طالما أن مديرى الشركات إذا طبقوا قواعد الافصاح فستكون مكلفة أكثر من عدم تطبيقها ، لذلك فان التركيز على الافصاح اللازم دون النظر الى أشكال الافصاح الموجودة فعلا يعتبر مضللا .

وبالنســـبة لبعض أنواع الافصاح (مثل الافصاح عن التطويرات الهامة) يلعـــب تحـــيز الإدارة دورا ملموســـا بحيث يصبح الإعلان (وبالتالى التطبيق) مســـتحيلا وفـــى مـــثل هذه الحالات يكون الافصاح اختياريا ، وأخيرا تختلف قواعد الافصاح حول العالم بدرجة كبيرة ، وعلى سبيل المثال يطلب الافصاح عن أرباح القطاعات الصناعية أو الجغرافية ، فى التقارير السنوية والتى تقدم مـــع الأوراق المالية وفقا للتنظيمات فى الولايات المتحدة أو المملكة المتحدة ، فى حين لا تكون مطلوبة فى فرنسا أو ألمانيا .

ويـــتركز الاهتمام فى هذا المقام على دراسة تقارير الافصاح السنوى التى تقـــوم بـــه الشـــركات فـــى خمسة دول هى : فرنسا وألمانيا واليابان والمملكة المـــتحدة والولايات المتحدة ، حيث يتم التركيز على الافصاح عن المعلومات الـــتى تعطى نظرة مستقبلية ، ومعلومات القطاعات والتدفقات النقدية وتدفقات الأمـــوال ، وكذلـــك إعداد الافصاح لمستخدمى القوائم المالية غير المحللين ، أيضا الافصاح عن المسئولية الاجتماعية ، وقد اختيرت عناصر الافصاح هذه وتلـــك الـــتقارير نظرا لتأكيد المحللين الماليين و المنظمين على أهمية إفصاح الشـــركات عـــن المعلومات التى تعطى نظرة مستقبلية والمعلومات القطاعية ، وقـــد وجـــدت إحـــدى الدراسات الحديثة أن المستثمرين ومؤسسات الاستثمار الرئيســـية فـــى كـــل مـــن الولايات المتحدة والمملكة المتحدة يرون أن اغلب

الشـــركات الـــتى لا تفصــح معلومات كافية عن المعلومات التى تعطى نظرة مســتقبلية لهذه الشركات والمتعلقة بأهداف الشركة وخطط أنفاقها كما لا تعطى معلومات تفصيلية عن وحداتها العاملة .

وتعتـــبر معلومـــات الـــتدفق النقدى والأموال (رأس المال العامل) ذات أهمـــية كبـــيرة لمســـتخدمى القوائم المالية ، وعلى سبيل المثال أوصت اللجنة الخاصة للتقرير المالى التابعة للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونين (AICPA) بأن تعد تقارير الإحصاءات التدفقات النقدية لكل قطاعات المنشأة، لذلك تتطلب المملكـــة المـــتحدة والولايات المتحدة ، ولجنة معايير المحاسبة الدولية عرض وتقديـــم قائمـــة الـــتدفقات الـــنقدية ، وعلى الرغم من أن التدفقات النقدية غير مطلوبـــة حالـــيا فـــى ألمانيا إلا انه فى عام 1995 أوصت هيئة أعداد معايير المحاســـبة الألمانـــية إعـــداد وتقديـــم قائمة التدفقات النقدية ، ومن المطلوب الافصــــاح عـــن السياسات المالية فى كل الدول الخمسة ، ويفيد هذا الافصاح مســـتخدمى القوانـــم المالـــية غـــير المحليين وغير المعتادين على كل معايير المحاســـبة فى دولة حتى ولو كانت معايير المحاسبة الوطنية تنص على تطبيق سياســـات معيـــنة (مـــثل ربحية السهم فى الولايات المتحدة) ، لذلك يؤخذ فى الاعتبار ايجاد إفصاح خاص يتكيف مع متطلبات مستخدمى القوائم المالية غير المحلييـــن مـــثل إعـــادة حســـاب محدودة للنتائج المالية والمركز المالى وفقا لمجموعة أخرى من معايير المحاسبة ، وذلك حتى يمكن إيجاد معلومات مناسبة .

وسيتم البدء بعرض معلومات فى التوقيت المناسب **Timelines** ، وتيسير الحصـــول على المعلومات **Availability** ، ونوع التقرير السنوى الذى توزعه 200 شـــركة عامـــة كبيرة نسبيا ، أربعون فى كل من فرنسا وألمانيا واليابان والمملكـــة المـــتحدة والولايات المتحدة ، ويوضح الشكل (5/15) أن الفرق فى

متوسط عدد الأيام بين انتهاء السنة المالية وتاريخ تقرير المراجعة يتراوح مابين 32.5 يوم للتقارير فى الولايات المتحدة و 104.3 يوم للتقارير السنوية فى فرنسا، وتشير هذه الأرقام الى أن البيانات السنوية عن الربحية أسرع فى منشآت الولايات المتحدة عنها فى منشآت الدول الأربعة الأخرى ، وبالتالي تتاح التقارير السنوية متاحة بشكل أسرع فى الولايات المتحدة ، ويشير الشكل (5/15) أيضا الى الاختلاف الواسع بين شركات العينة من حيث التجاوب مع الطلبات المكتوبة للحصول على المعلومات المالية ، ويتضح ان 29 (72.5%) من الشركات الفرنسية والألمانية والبريطانية والأمريكية تجيب على الطلبات المكتوبة للحصول على المستندات ، وبعكس الشركات اليابانية ، حيث تتجاوب 15 شركة فقط (37.50%) . و أيضا وعلى العكس من شركات العينة الفرنسية والألمانية البريطانية والأمريكية ، والتى تنشر معلومات مالية موحدة فى حين تنشر 18 شركة يابانية من 40 شركة التقارير السنوية الموحدة (ويعكس تقديم بيانات الشركة الام) .

فى ظل غياب معايير الافصاح العالمية النطاق المطلوبة تتباين وتتنوع نوعية الافصاحات المطلوبة عن طريق الشركات من بلد الى أخر ومن شركة الى أخرى ، ولتقدير مدى تعقيد المشكلة التى يتم مواجهتها عن طريق الشركة المتعددة الجنسية فى تقرير طبيعة ومدى الافصاح يتعين تحديد تلك المشاكل على النحو التالى :-

1- ان هناك مستخدمين متعددين لديهم احتياجات متنوعة من المعلومات .

2- ان المستخدمين فى البلاد المختلفة لديهم مستويات متباينة من التعليم ، ويؤثر ذلك مباشرة على مقدرتهم على فهم وتفسير المعلومات المالية

الفنـــية ، ويتعيـــن أن يـــتم بـــذل مجهودات ملموسة حتى يمكن تفسير المعلومات بشكل صحيح عن طريق المستخدمين .

3- يولـــد الحجم المطلق للشركة المتعددة الجنسية معلومات ذات حجم هائل ويتعيـــن اتخـــاذ قرار بخصوص ما هى المعلومات التى يجب أن يفصح عنها وتكلفتها من بين مجموعة البيانات الضخمة .

4- تنشـــأ المعلومات من أجزاء مختلفة من العالم ذات ثقافات متعددة والتى تؤدى الى بيئات تشغيلية مختلفة ، بعض أنواع من الافصاحات قد تعوق وتـــربك أو حـــتى تغضب الحكومة المحلية أو المجتمع العام الأمر الذى يـــؤدى الـــى آثـــار عكسية على الشركة المتعددة الجنسية ، ان التوازن بين الحساسيات المحلية ضد الحاجة الى الافصاحات الكافية يعتبر أمرا ضروريا.

5- يجـــب أن يكون هناك توازن بين احتياجات المستخدمين من المعلومات الالزامية لأغراض اتخاذ القرار فى مقابل احتمال أن تلك الافصاحات قد يتم إساءة استخدامها عن طريق الآخرين لإلحاق الضرر بالشركة .

6- تتطلـــب فعالـــية تكلفـــة الافصاح عندما لا يمكن أن يتم تحديد كثير من المجموعـــات المستخدمة ، وعندما لا يمكن تتبع العوائد الى المجموعات المستخدمة يتم ممارسة درجة عالية من الحكم المهنى .

ويجب أن يكون واضحا من المشاكل السابقة أن يتم اتخاذ قرار بشأن ما الذى يـــتم الافصـــاح عنه وما هى تكلفة الافصاح ، ولاشك فان تحديد وسائل الافصاح تعتـــبر من المشاكل المعقدة ، ويتطلب الأمر أن يتم التوازن بين كثير من العوامل المتعارضـــة ، وفـــى الـــنهاية يمكن للمديرين أن يأملون فقط فى ان يخدم المزيج النهائى أحتياجات المستخدمين الملائمة فى ظل الموازنة بين التكلفة والفعالية .

الشكل رقم (5/15)

الوقت المناسب وتيسير الحصول على التقرير السنوى

	فرنسا	المانيا	اليابان	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة
عدد الشركات .	40	40	40	40	40
الموعد النهائى لتقديم التقرير السنوى .	4 شهور	9 شهور	3 شهور	6 شهور	90 يوما
عدد الأيام بين انتهاء السنة المالية .					
وتاريخ تقرير المراجعة :					
المتوسط	104.3	89.8	79.9	88.1	32.5
الوسيط	97	83	90	77	33
هل تتجاوب الشركة للطلبات ؟					
المكتوبة للتقرير المالى ؟					
نعم	29	29	15	36	33
لا	11	11	25	14	17
هل تقدم القوائم المالية الموحدة ؟					
نعم	40	40	18	40	40
لا	—	—	22	—	—
نوع التقرير السنوى :					
تقرير سنوى .	38	40	31	40	40
تقرير أعمال .	—	—	9	—	—
أخــــرى .	4	1	3	—	—

وفيما يلى عدد من تطبيقات تقرير الإفصاح الهامة :-

1- الآثار الاجتماعية لتطبيقات الافصاح

Social Impacts of Disclosure Practices

لقد حظيت المسئولية الاجتماعية **Social Responsibilities** لمنشآت الأعمال بقـدر كبـير مـن الاهـتمام العام فى السنوات الأخيرة ، وقد أعلنت الجهات الحكومـية أن منشـآت الأعمال أصبحت تستجيب للقضايا الاجتماعية بصورة أكثر مما كانت عليه فى الماضى على سبيل المثال ، فأنه فى الولايات المتحدة الأمريكـية طالبـت **SEC** الشركات المقيدة بالبوصات باستيفاء ملف معين إذا كانـت نفقـات الـتلوث لهـا أثر هام نسبيا على أرباحها ، كما أعلنت بعض صـناديق الاسـتثمار أنهـا لـن تستثمر إلا فى شركات تستجيب لمسئولياتها الاجتماعية ، حيث تبحث هذه الصناديق عن شركات ذات وعى اجتماعى .

ان الإفصـاحات عـن الآثـار الإجتماعية له عديد من الأنواع ، حيث قد تكون الافصاحات مطلوبة لجعل الإدارة مسئولة عن الاستخدام الفعال والكفء للموارد الاقتصادية النادرة .

عموما لا تعمل الشركات فى فراغ ، ومطلوب منها - بَشكل متزايد - أن تـتجاوب مـع المجـتمع بمـا يضمه من الفئات الكثير من العاملين والعملاء والحكومـات والجماعـات الأخرى المهتمة ، وتعنى المسئولية الاجتماعية فى الاقتصـاد التحاسـب عـن الأداء الاقتصادى لكامل المجتمع ، ويستخدم هذا المصـطلح هنا ليعنى قياس وتوصيل المعلومات عن أثر المنشأة على رفاهية العاملين والمجتمع المحلى و البيئة ، أو بمعنى آخر تشمل المحاسبة الاجتماعية على مقاييس غير مالية بجانب المقاييس المالية للأداء .

وتتسم المعلومات المتعلقة بالنفقات الاجتماعية بالصورة التى تعرض بها حاليا فى التقارير المالية بأنها عشوائية ، فالنفقات على أنواع البنود التالية ينظر إليها عادة على أنها نفقات ذات بعد اجتماعى :

- المساعدات للمؤسسات التعليمية .
- المنح المقدمة للمستشفيات والأنشطة الصحية الأخرى .
- المساهمات المقدمة للمؤسسات الخيرية .
- المساعدة فى البرامج الخاصة بإعانات البطالة .
- المساعدة فى تطوير المناطق الحضرية .

ان توجيه الأثر الاجتماعى للافصاحات يتأثر بشدة بالاهتمامات المجتمعية المحددة فى البلد . ويتعين التركيز على آثار الافصاحات المرتبطة على ثلاثة أنواع هى أثر الافصاح على الموارد البشرية، والقوائم ذات القيمة المضافة بالاضافة الى الأداء البيئى.

(a) الافصاح عن الموارد البشرية human Resource Disclosure

حظيت متطلبات الافصاح من الموارد البشرية على الانتباه الأعظم فى مجال التقرير عن الأثر الاجتماعى Social Impact Reporting Area ، حيث تتضمن التقارير السنوية للشركة فى معظم البلاد على معلومات نمطية عن العاملين أو الموارد البشرية ، فلا شك أن المعلومات الخاصة بعدد العاملين ذات اهتمام كبير من الحكومات ، وأن الإفصاح عن التوزيع الجغرافى للعاملين يعطى حكومات الدول المضيفة معلومات عن أثر الشركات متعددة الجنسية على العمالة ، كما أن الافصاح عن العاملين بحسب التخصص تساعد على تحديد الصناعات والأنشطة التى تجذب المستثمر الأجنبي اقتصاديا ، وفى

حالـــة تضـــارب المصـــالح بين سلوك المستثمر وأهداف الحكومة المضيفة - وعلـــى ســـبيل المثال اذا كان المستثمر يستثمر فى عمليات تتطلب عمال ذوى خـــبرات قليلة بينما تسعى الحكومة الى التوسع فى العمالة عالية الخبرة - فإن الحكومـــة الواعـــية يمكـــنها اتخاذ الخطوات التى تدفع المستثمر الأجنبي الى الاتجـــاه المطلـــوب ، كمـــا أنـــه إذا ارتبط التقرير الجغرافى والتقرير بحسب التخصـــص للعاملين مع الافصاح بحسب الوظائف يتيح للحكومات وجماعات العمـــال أن تقـــرر ما إذا كانت ممارسات الشركات متعددة الجنسية تتمشى مع القوانيـــن المحلـــية والتقالـــيد ، ومع ذلك فان مستوى التحديد والتفصيل يتباين بشـــكل ملحوظ ، ويمكن تفسير ذلك عن طريق الظروف المجتمعية والضغوط البيئـــية المرتبطة بالبلد ، على سبيل المثال ففى الولايات المتحدة الأمريكية قد تتضمن الافصاحات عدة موضوعات مثل مدى وجود فرص متكافئة للتوظيف، فى حين قد تؤكد الافصاحات فى ألمانيا على ظروف العمل وتدريب العاملين . وعلـــى الرغم من أن ذلك المجال قد حصل على مزيد من الانتباه أكثر من اى مجـــال اخـــر مـــن الأثر الاجتماعى للتقرير، فان متطلبات الإفصاح مازالت محدودة للغاية .

ويعطـــى الشـــكل رقـــم (5/16) نموذج الافصاح عن العاملين المعروض ضـــمن الـــتقرير الســـنوى للشـــركة الألمانية BASF باسف ، ويوضح الشكل التفصيل الزائد للإفصاح عن العاملين .

الشكل (14/5)

إفصاح شركة باسف الخاص بالعاملين

بالمليون مارك	مجموعة باسف 1996	مجموعة باسف 1995	شركة باسف 1996	شركة باسف 1995
الأجور والمرتبات	8.718.4	8.404.4	7.090.0	4.053.4
المساهمة في التأمينات الاجتماعية				
نفقات المعاشات والمساعدات	2.306.5	2.414.1	1.106.8	1.255.9
تستقطع المعاشات	(764.5)	(961.3)	(420.9)	(579.3)
	11.024.9	10.818.04	5.196.8	5.309.3

وقـــد بلغـــت تكلفـــة مجموعات الشركات الألمانية لممثلى العاملين – وفقا للتنظـــيمات والتشـــريعات 22.5 ملـــيون مارك ألماني (كانت 21.00 مليون مـــارك ألمانى فى 1995) ، وتحملت شركة باسف 13.5 مليون مارك ألمانى (كانت 12.6 مليون مارك ألماني فى 1995 من هذا المبلغ) .

متوسط عدد العاملين

مجموعة باسف	الشركات المتحدة كليا 1996	الشركات المتحدة كليا 1995	الشركات المتحدة جزئيا 1996	الشركات المتحدة جزئيا 1995
أوروبا	78.510	79.619	2.714	2.785
تستقطع ألمانيا	(61.480)	(62.511)	(2.448)	(2.518)
أمريكا الشمالية (وتشمل المكسيك)	14.876	(15.758)	7	—
أمريكا الجنوبية	6.681	7.084	—	—
آسيا والباسفيكى وأفريقيا	4.140	3.069	1.012	740
	104.207	105.557	3.733	3.525
ستقطع ، عقود التدريب	2.785	2.901	133	138

والآتــي تفاصــيل أرقــام العاملين فى الشركات المتحدة جزئيا وفقا لنسبة الملكــية : فــإذا احتســبت 50% فــإن متوســط عدد الأفراد فى المجموعة 106.047 فى عام 1996 و 107.320 فى عام 1995 .

شركة باسف	1996	1995
العاملين بالساعة	19.113	19.350
رواتب العاملين	22.791	23.002
المتدربين	2.082	2.195
	43.988	44.547

علــى المســتوى الدولى ربما تكون الأمم المتحدة فى طليعة الجهات التى أوصت بأفصاحات موسعة فى ذلك المجال . حيث أوصت الأمم المتحدة بعمل أفصــاحات عن عدد العاملين بالشركة وعن القطاعات الجغرافية التى يعملون بهــا (الموقع الجغرافى وخطوط الإنتاج) ، أيضا فقد أوصت بأن يتم الافصاح عــن سياسات الشركة بخصوص الأعتراف بنقابات العمال وعلاقات العمل ، وقــد تطلبــت التعليمات أو التوجيهات الرابعة والسابعة فى الأتحاد الأوروبى الافصــاح عن معلومات عن متوسط عدد العاملين وتحديد عدد العاملين حسب مجموعــاتهم وتحليل تكاليف العاملين ، إلا أن تلك التعليمات لم تحدد ما الذى يشــكل كل مجموعة أو فئة ، أما على المستوى الوطنى فربما أن الافصاحات الأكــثر انتشارا للاثر الاجتماعى هو ما يتم تطبيقه فى فرنسا ، يتضمن التقرير الاجتماعى Social Report بصفة رئيسية معلومات مرتبطة بالعاملين تغطى موضــوعات مثل هيكل الأجور ، سياسات التعيين ، وظروف الصحة والأمان والتدريــب ، والعلاقات الصناعية ، ويعتبر الافصاح الاكثر شيوعا والموجود فــى الواقــع التطبيقى على المستوى الوطنى يتمثل فى عدد العاملين ، كما ان

الـــتقرير فـــى هذا المجال ما زال يعتبر فى مراحل التطور المبكرة والذى تم اثباته عن طريق التنوع والتباين القائم فى الممارسة العملية .

(b) قوائم القيمة المضافة Value - Added Statements

ان الهـــدف مـــن إعـــداد قائمـــة القيمة المضافة للشركة يتمثل فى اظهار الاضـــافات والاســـهامات فى صور مالية والتى تقوم بعملها كافة المجموعات المساهمة فى مجال خلق الثروة ، ان القوائم المعدة على اساس القيمة المضافة توضـــح القـــيمة المضـــافة على المواد والخدمات التى تم حيازتها عن طريق الشـــركة والمســـتفيدين أو أصحاب المصلحة الذين توزع عليهم القيمة التى تم خلقها ، ويتم تحديد القيمة المضافة على النحو التالى :-

القـــيمة المضافة = اجمالى الايرادات – تكلفة البضاعة والمواد والخدمات التى تم شراؤها من مصادر خارجية

يوضـــح الشكلين رقمى (5/17) ، (5/18) قوائم القيمة المضافة لكل من شركة باير وأى سى ال على التوالى .

ويـــتم اعداد قوائم القيمة المضافة بشكل رئيسى فى دول أوروبا الغربية ، ولا ســـيما فى ألمانيا والمملكة المتحدة وفرنسا (حيث تكون مطلوبة كجزء من الـــتقرير الاجتماعى) وهولندا والسويد ، ايضا فتلك القوائم موجودة فى جنوب أفريقيا واستراليا ونيوزلندا .

أمـــا على المستوى الدولى فليست هناك متطلبات رسمية بخصوص قوائم القـــيمة المضافة ، وفى ظل غياب أى من المتطلبات على المستوى الدولى أو المســـتوى الوطـــنى (فيما عدا فرنسا) هناك نقص فى توحيد الافصاحات عن القيمة المضافة .

شكل رقم (5/17)

قائمة القيمة المضافة لشركة باير

القيمة المضافة :

فــى عــام 1998 فــان القيمة المضافة لمجموعة شركات باير قد بلغت 22.9 بليون مارك الماني بزيادة مقدارها 3% مقارنة بالسنة السابقة .

ان موظفى المجموعة يحصلون على أكبر نصيب من تلك القيمة وعلى وجه التحديد 69% أو بمــبلغ 15.9 بليون مارك الماني ، وقد حصلت الحكومة على مبلغ 2.5بليون مارك الماني أو 11% ، كمــا فى السنة السابقة فانه قد تم المحاسبة عن مصروف الفائدة بواقع 6% من القيمة المضافة ، وسوف يحصل المساهمون على 1.5 بليون مارك المانى. اما الباقى ويبلغ 1.7 بليون مارك المانى فسوف يتم احتجازه لتقوية النمو المحتمل للشركة .

قائمة القيمة المضافة

(بالمليون مارك الماني)	1998	التغير بالنسبة المئوية	التوزيع (بالمليون مارك الماني)	1998	النصيب بالنسبة المئوية
صافى المبيعات	54884	(-) 0.2	حقــوق المساهمين ومصالح الاقلية	1463	6.4
دخول أخرى	2159	(+) 19.7			
اجمالى الأداء التشغيلى	27043	(+) 0.4	العاملين	15854	69.4
تكلفة المواد	(18653)	(-) 0.8	الحكومات	2527	11.0
الاهلاك	(2974)	(+) 2.8	المقرضين	1330	5.8
المصروفات الأخرى	(12546)	(-) 2.9	الارباح المحتجزة	1696	7.4
القيمة المضافة	22870	(+) 3.1	القيمة لمضافة لموزعة	22870	%100

شكل رقم (5/18)

قائمة القيمة المضافة لشركة أي سي ال

مصادر واستخدامات القيمة المضافة (غير المراجعة) من السنة المنتهية في 31 ديسمبر 1998	1998 (بالمليون جنيه استرليني)
مصادر الدخل Sources of Income	
اجمالى الايرادات	9286
الاتاوات ودخل الاعمال التجارية الاخرى	91
ناقصا : تكاليف المواد والخدمات	(6663)
القيمة المضافة عن طريق الأنشطة التصنيعية التجارية Value Added by Manufacturing and Trading Activities	2714
نصيب الارباح ناقصا خسائر التعهدات المرتبطة	3
القيمة المضافة المرتبطة بالبنود الاستثنائية	159
اجمالى القيمة المضافة	2876
استخدامات اجمالى القيمة المضافة	
العاملين Employees	
تكاليف العاملين المحملة عند الوصول الى الربح قبل الضرائب	1867
الحكومات Governments	
ضرائب على دخل الشركات	112
ناقصا : المنح	(2)
	110
موردى رأس المال Providers of Capital	
تكلفة فائدة صافى القروض	332
توزيعات ارباح الى المساهمين	232
حقوق أقلية المساهمين فى الشركات التابعة	(12)
	552
اعادة الاستثمار فى المشروع Re-Investment in the Business	
اهلاك واستنفاد شهرة المحل	386
الارباح المحتجزة (الخسائر)	(39)
	347
اجمالى استخدامات القيمة المضافة	2876

يتأســس ذلك الجدول على حسابات تم مراجعتها ، وهو يوضح إجمالى القيمة المضافة الى تكلفة المــواد والخدمات المقتناه من مصادر خارج المجموعة ، كما يشير الى الطرق التى خلالها يتم التصرف تلك الزيادة فى القيمة المضافة .

(c) الاداء البيئى Environmental Performance

حظى الاهتمام البيئى باهتمام كبير وملحوظ لكثير من الاسباب لعل أبرزها الوعـــى القـــوى من الجمهور العام ، والقوانين واللوائح الحكومية الصارمة ، بالإضـــافة الـــى الكـــوارث البيئية الرئيسية التى تم الاعلان عنها فى السنوات الأخـــيرة ، على سبيل المثال فان التسرب الكيماوى لغاز الكربون فى الهند فى عام 1984 قد سبب حالات وفيات تقترب من 4000 حالة وعدد 200000 من الجـــرحى ، وقـــد اهتم المستثمرون بصفة خاصة بمجال الافصاح والمطالبات القضـــائية المدفوعـــة مقابل الاضرار والغرامات المفروضة على الشركات ، حيـــث ان عدم الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية قد تكون لها آثار عكسية على الاربـــاح الحالـــية والمستقبلية على أرباح الشركة ، وعلى الرغم من الاهمية المدركـــة لتلك الافصاحات فى هذا المجال ، فان هناك مجرد بضعة متطلبات موجـــودة عبر العالم ، فعندما يتم عمل الافصاحات فى ذلك المجال فانها تميل بوجـــه عـــام الـــى أن يتم بصورة وصفية . وعلى المستوى الدولى فان الأمم المـــتحدة قد أوصت بالافصاح عن المقاييس التى تعتمد عليها الشركة لتشجيع وجـــود بيـــئة نظـــيفة ولتخفـــيض مخاطر الأضرار الى البيئة . ولا شك أن ارشـــادات الأمـــم المتحدة قد أوصت أيضا بإجراء عمليات مراجعة بيئية لتقييم المخاطر **Environmental Audits Risk Assessments** .

أما على المستوى الأقليمى فان الاتحاد الأوروبى قد تبنى سياسة لحماية البيئة، وتتضـــمن تلـــك السياسة تحديد متطلبات فى المستقبل عن افصاح الشركة عن الآثـــار البيئية ، وقد تضمنت أتفاقية التجارة الحرة فى امريكا الشمالية المبرمة بين الولايات المتحدة الامريكية وكندا والمكسيك أتفاقيات جانبية تتعلق بالحماية

البيئـية ، وتتضـمن الدول التى استلزمت عمل الافصاحات البيئية النرويج ، والولايـات المتحدة الأمريكية ، وفرنسا ، حيث تطلبت النرويج أن يقوم مجلس الإدارة بالـتقرير عن معلومات عن مستويات الانبعاث والمقاييس المخططة أو المتـبعة لتطهـير البيـئة ، كمـا اسـتلزمت هيئة البورصة الأمريكية The Securities And Exchange Commission (SEC) الإفصاح عن الالتزامات البيئـية المحـتملة أو العرضية حيث بحث أعضاء مجلس البورصة عن مدى كفايـة الإفصـاحات البيئـية فى السنوات العديدة السابقة ، وتطالب SEC عن الأنواع التالية من المعلومات البيئية :-

1- الأثـار الجوهـرية التى يسببها الإذعان لقوانين حماية البيئة على النفقات الرأسمالية والأرباح والمركز التنافسى .

2- الدعـاوى القضائية المرفوعة أو التى يحتمل أن نرفعها الجهات الحكومية على الشركة فى ظل نصوص وقوانين حماية البيئة .

3- كـل المعلومـات البيئية الأخرى التى يلزم أن يحيط بها المستثمر متوسط الوعى .

وحـتى الان لـم يقم FASB بإصدار أية معايير أو متطلبات خاصة بقياس والـتقرير عـن المسئوليات الاجتماعية التى تتحملها المنشآت ، وهناك بعض المسـتثمرين ممن يهتمون بما إذا كانت الشركة تستخدم سياسات صارمة فيما يـتعلق بالجوانـب البيئية أم أنها تكتفى بمجرد أداء الحد الأدنى من المتطلبات القانونـية ، وهـناك العديد من الشركات قد أصبحت على حذر من الالتزامات المشروطة الضخمة التى يمكن أن تتحمل بها بسبب النفايات الخطرة التى تنتج عـن عملـياتها ، وذلـك بسـبب صدور قوانين جديدة تضمنت زيادة عقوبة التخلص من هذه النفايات بصورة غير صحيحة ، وقد حصلت البورصة بشكل

دورى علـــى معلومـــات من وكالة الحماية البيئة الأمريكية عن الشركات التى لديها مشاكل سابقة أو حالية أو محتملة فى الالتزام بالقوانين البيئية ، وقد جعل قـــانون العقوبات الفرنسى المعدل فى أول مارس 1994 الشركات مسئولة عن تعـــريض غيرها من الشركة للخطر قانونا ، حيث يتضمن القانون بنود معينة تتعامل مع الإرهاب البيئى متضمنة أيضا التلوث البيئى المتعمد .

وقـــد عـــبر الرئـــيس المكسيكى فوكس بشكل متكرر عن تعهده بتضمين الاعتبارات البيئية في كل مرحلة ، وقد تبنى الموقف البيئى التالى :-

- التخفيض الحاد فى قطع الاستئجار للأغراض التجارية .
- تضـــمين التلوث كتكلفة معوضة (عامل سلبى) عندما يتم حساب النمو الاقتصادى .
- تخفيض ضريبى خاص للصناعات عند إقامة نظم رقابة بيئية .
- زيـــادة أساســـية فى التمويل وإضافة سلطة بوليسية للرقابة الحكومية التى تؤكد على فرض قوانين التلوث والتحرى عن أى انتهاكات لها .

ومـــن أجل تقوية الالتزام بالقوانين البيئية ومن أجل غرس الحساسية نحو حمايـــة البيـــئة بيـــن موظفى الشركة ، فإن الإدارة العليا يمكن أن تقوم باتباع الخطوات التالية :-

1- صياغة رسالة تتضمن تعهد الشركة عن مسئوليتها البيئية عن أعمالها وأنشطتها .

2- توثـــيق السياســـة التفضـــيلية للشركة والتى توفر للعاملين إرشادات وإجراءات عن كيفية منع وحماية وتصحيح المشاكل البيئية .

3- عمليات مراجعة بيئية يتم أدائها دوريا لضمان الالتزام بسياسات الشركة .

4- أن يتم تضمين معايير الأداء فى المجال البيئى بجانب المعايير المستخدمة لتقييم المديرين ، وهذا يمكن أن يعد حافز قوى للمديرين .

5- تدعيم الشركة للمنظمات المرتبطة بالتطهير البيئى و إعادة تجديد الموارد الطبيعية وتطوير تقنيات وتكنولوجيا وسائل التنظيف .

وقد قامت اعداد كبيرة ومتزايدة من الشركات على سبيل المثال شركات جنرال موتورز وامبريال للصناعات الكيماوية بعمل افصاحات بيئية اختياريه موسعة ، وقد أصبحت الافصاحات المرتبطة بذلك المجال أكثر تفضيلا بشكل متزايد الآن

(2) الافصاح الخاص لمستخدمى القائمة المالية غير المحليين والمبادى المحاسبية المستخدمة
Special Disclosures for Nondomestic Financial Statement Users and Accounting Principles Used:

يمكن أن تشتمل التقارير السنوية على إفصاح خاص يؤدى خدمة لمستخدمي القوائم المالية غير المحليين ، ويشتمل مثل هذا الافصاح على

1- إعادة حساب المعلومات المالية بعملة غير محلية بطريقة مناسبة .

2- إعادة حساب النتائج والمركز المالى - بشكل محدود - الى مجموعة ثانية من معايير المحاسبة

3- مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقا لمجموعة أخرى من القوائم المالية .

4- مناقشة الفروق بين المبادى المحاسبية المستخدمة فى القوائم المالية الأولية وبعض المبادىء المحاسبية الأخرى ،عادة معايير المحاسبة

الدولــية أو المبادى المحاسبية المقبولة قبولا عاما فى الولايات المتحدة ، والكثــير مــن الــدول التى لا تعتبر اللغة الإنجليزية لغتها الأصلية تقوم بــترجمة كــل التقارير السنوية من لغتها الأصلية الى الإنجليزية ، وتعد أيضــا المنشــآت قوائم مالية تتمشى مع معايير محاسبة أوسع قبولا من المعايــير المحلــية (أساسا المعايير الدولية أو المعايير الامريكية) ، أو الــتى تتمشــى مــع المعايير المحلية وأية مجموعة أخرى من المبادى المحاسبية .

ويوضــح الشــكل (5/19) نــتائج تحليل الافصاح للمنشآت لتتناسب مع مستخدمى القوائم المحلية غير المحليين وكذلك مبادى المحاسبة المستخدمة .

الشكل (5/19)

المعلومات المناسبة للمستخدمين غير المحليين

	فرنسا	ألمانيا	اليابان	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة
عدد المنشآت	40	40	40	40	40
(أ) المبادى المحاسبية المستخدمة					
معايير محلية	27	40	40	40	40
المعايير الدولية	9	0	0	0	0
معايير أمريكية	5	0	0	0	0
(ب) منشآت فرنسية وألمانية ويابانية					
توزع تقاريرها باللغة الإنجليزية	32	35	26	غير مطبقة	غير مطبقة
(جـ) منشآت تعيد الحساب بعملة					
غير عملتها المحلية	5	2	25	3	0
(د) منشآت تعطى إعادة حساب					
محدودة وفقا للمبادىء غير المحلية	0	1	0	3	0
(هـ) منشآت تعطى مجموعة ثانية					
من القوائم المالية وفقا لمبادى غير محلية	0	0	0	0	0

وتبين المجموعة (A) أن التقارير السنوية للمنشآت الألمانية واليابانية والبريطانية والأمريكية تبنى على أساس المبادى المحاسبية لدولتها ، وعلى العكس فهناك 9 منشآت فرنسية قوائمها المالية معدة وفقا لكل من المعايير المحلية والدولية ، وخمسة منشآت فرنسية قوائمها المالية معدة وفقا لكل من المعايير المحلية والأمريكية ، وتفصح منشأة فرنسية واحدة هى شركة بيجو عن قوائمها المالية ، وفقا للمعايير المحلية والأمريكية والدولية ، ومنشأة أخرى شركة شايونج (الألمانية) تحولت من المعايير المحلية الى المعايير الدولية خلال عام 1994 وكما يتضح من القسم (B) فى الشكل (5/19) فان عدد قليل من المنشآت (باستثناء 25 منشأة يابانية) تعطى ترجمة الى عملات غير محلية ، وأربعة منشآت فقط (واحدة ألمانية وثلاثة بريطانية وكلهم مسجلون فى الولايات المتحدة) تقدم إفصاح معدل ، ولم تظهر أية منشأة فى العينة تقدم مجموعة منفصلة من القوائم المالية معدة وفقا لمجموعة ثانية من المبادى المحاسبية ويعرض الشكل (5/20) إفصاح معدل ودراسة للفروق بين مبادى المحاسبة البريطانية والأمريكية والمعروضة ضمن التقرير السنوى لشركة ميدافا Medava plc وهى شركة بريطانية مسجلة فى بورصة نيويورك، ويمثل إفصاح شركة ميدافا نموذجا لما يوجد فى القوائم المالية للشركة غير الامريكية ، والتى سجلت فى أسواق رأس المال الامريكية ، والتى يجب أن تتفق مع متطلبات التقرير المالى لهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) .

شكل (5/20)

تعديلات شركة ميدافا بين المبادئ البريطانية والأمريكية

(للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 1996)

أعدت حسابات المجموعة وفقا لمبادى المحاسبة المقبولة قبولا عاما فى المملكة المتحدة ، والتى تختلف فى نواحى هامة مع تلك المطبقة فى الولايات المتحدة .

والآتى ملخص التسويات الهامة للأرباح وحقوق حملة الاسهم اللازمة لاعداد الحسابات وفقا لمبادى المحاسبة الامريكية بدلا من البريطانية .

(a) الأثر على أرباح السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 1996 .

	الملاحظات	1996 مليون إسترليني	1995 مليون إسترليني
الربح بعد الضريبة وفقا للمبادى البريطانية		9.9	49.00
التسويات وفقا للمبادى الامريكية :			
الشهرة والأصول غير الملموسة	(A)	(47.7)	(33.1)
أرباح الاستغناء عن ريبوسيفام *	(A)	12.2	—
المحاسبة عن الاقتناء	(B)	(13.4)	(1.5)
الضرائب	(C)	10.3	2.7
المعاشات	(D)	(0.1)	(0.3)
مصروفات التعويضات	(E)	(0.٩)	(2.7)
إعادة الهيكلة	(F)	17.8	—
أخرى		0.3	—
صافى الربح أو الخسارة) وفقا للمبادى الامريكية		11.6	8.7

(b) الأثر على حقوق حملة الاسهم فى 31 ديسمبر 1996 :

	الملاحظات	1996 مليون (إسترليني)	1995 (مليون إسترليني)
حقوق حملة الاسهم		45.5	150.4
التسويات وفقا للمبادىء الامريكية			
شهرة المحل والأصول غير الملموسة	(A)و(B)	326.2	197.1
أرباح مؤجلة	(C)	5.6	(6.5)
المعاشات	(D)	(0.5)	(0.5)
التوزيعات	(G)	11.00	7.9
التزامات مؤجلة	(H)	—	5.8
استثمارات فى أصول ثابتة	(I)	(2.7)	1.8
أخرى		0.1	—
إعادة هيكلة		18.7	—
حقوق الملكية وفقا للمبادى الامريكية		403.00	356.00

الملاحظات :

(A) الشهرة والأصول غير الملموسة :

تفضـــل الشـــهرة الناتجة عن الاتحاد فى الاحتياطات مباشرة وفقا للمبادى البريطانية ولمدة 10 سنوات ولكنها ترسمل وفقا للمبادى الامريكية ، كذلك فان أهلاك الأصول غير الملموسة والتى كانت تستنفذ على 15 سنة وفقا للمبادىء البريطانـــية استنفدت على فترة 10 سنوات ، وفقا للمبادىء البريطانية استنفدت على فترة 10 سنوات ، وفقا للمبادى الامريكية ، وبالتالى فإن ارباح الاستغناء ســوف تختلف نتيجة تعديل استنفاد الشهرة من المبادى البريطانية الى المبادى الامريكية .

(B) محاسبة الاقتناء :

تخـــتلف معالجة أوجه معينة عند المحاسبة على اقتناء الشركات فيما بين المـــبادى البريطانـــية والأمريكية ويعترف بالمخزون وفقا للمبادى البريطانية بحســـب تكلفـــة الاحـــلال فـــى حين يعترف به عند سعر البيع مطروحا منه مســـموحات مصـــروفات البيع وفقا للمبادى الامريكية ، وقد تمت تسوية عام 1996 وفقـــا لذلك ، وتؤدى هذه التسويات أيضا الى فروق حساب الشهرة بين مبادى البريطانية والأمريكية .

(C) الضرائب المؤجلة :

يـــتم التحاسب عن الضرائب المؤجلة وفقا للمبادى البريطانية فقط فى حالة الالتزامات الضريبية على المنافع فى المستقبل القريب ، والتى يمكن بلورتها ، ووفقـــا للمـــبادى الامريكـــية يتم التحاسب عن كل الفروق الزمنية وتعد فروق التقويم عن تلك الضرائب لمؤجلة المتوقعة وليس بنسبة ما سوف لا تتحقق .

(D) المعاشـــات :

تخـــتلف طرق المحاسبة عن المعاشات بين المبادى المحاسبية البريطانية والأمريكية .

(E) مصروفات التعويض :

تمـــثل بيـــن القـــيمة الســـوقية والسعر المحقق لاختيارات إصدار الاسهم للعامليـــن وفقا لخطة أسهم التعويض Sharesave Scheme خلال السنة ، ولا يعـــترف بهذه الفروق فى المبادى البريطانية فى حين تتطلب المبادئ الامريكية أن المكاســـب المحســـوبة Imputedains لكل من العاملين تعامل كمصروفات التعويض بالنسبة للشركة

وفى عام 1996 نفذت خطة الاسهم للحوافز طويلة الاجل Long – terrm incentive share plan تكلفت 1.2 مليون إسترليني عن طريق وكيل مستقل، وقد سجلت الشركة هذا المبلغ وفقا لمبادى المحاسبة الامريكية يحمل هذا المبلغ على الدخل فى سنة إنفاقه .

(F) إعادة الهيكلة :

وفقـــا لمبادى المحاسبة الامريكية تعتبر بعض نفقات إعادة هيكلة الأعمال مصروفات فى الفترة التى أنفقت بها .

(G) التوزيعات :

طـــبقا لمـــبادى المحاسبة البريطانية تسجل التوزيعات العادية النهائية فى الحســـابات عند اقتراحها من جلس الإدارة لتصديق حملة الاسهم عليها ، ووفقا لمـــبادى المحاســـبة الامريكية فمثل هذه التوزيعات لا تسجل حتى الفترة التى علق فيها عن هذه التوزيعات .

(H) حقوق مؤجلة :

وفقـــا لمبادى المحاسبة الامريكية لا يعترف بالالتزامات المتعلقة بالحقوق المؤجلـــة (لشـــركة انهـــالون Inhalon)حتى يتم الدفع ، وقد دفعت الحقوق المؤجلة الى شركة إنسكرو Enscrow خلال 1996 .

(I) استثمارات الأصول الثابتة :

فـــى ظـــل مـــبادى المحاسبة البريطانية تذكر استثمارات الأصول الثابتة بالـــتكلفة ناقصـــا مخصـــص قـــابل انخفاض القيمة ، ووفقا لمبادى المحاسبة الامريكـــية تذكـــر اســـتثمارات الأصـــول الثابتة بسعر السوق والأرباح (أو الخسائر) غير المحققة ضمن حقوق الملكية .

الدلالات لمستخدمى القوائم المالية والمديرين

Implication s For Financial Statment Users and managers

العلامـــات الآتـــية لهـــا دلالات هامـــة لمستخدمى القوائم المالية لمديري الشـــركات المســـئولين عن التقرير المالى والإفصاح ، وأول هذه الدلالات انه يجب أن يتوقع مستخدمى القوائم المالية مدى واسع من الاختلاف فى مستويات الافصـــاح وممارسات التقرير المالى والحرية الممكنة للتقارير السنوية ، وعلى الـــرغم مـــن ان العديـــد مـــن الدول تتبع معايير المحاسبة الدولية فان الغالبية العظمـــى مـــن المنشآت الفرنسية والألمانية واليابانية (وحتى تلك التى تعتبر أكـــبر مـــن المتوسط) مازالت تواصل استخدام معاييرها المحلية ، كذلك فان القلـــيل مـــن المنشـــآت فى فرنسا وألمانيا واليابان تفصح عن بيانات أكثر عن المبـــيعات القطاعـــية ، والقلـــيل مـــن المنشـــآت الفرنسية والألمانية واليابانية والبريطانية تقوم بإجراء تعديلات وتسويات للإفصاح خلافا للمبادئ الامريكية او المعايـــير الدولية ، (على الرغم من ان هناك عددا لا بأس به من المنشآت

الفرنسية اتبعت المعايير الدولية) كذلك يجب ألا يتوقع أولئك الذين يحللون القوائم المالية المنشآت غير ألا نجلو أمريكية تحسنا كبيرا فى الافصاح القطاعى أو التعديلات والتسويات فى المستقبل القريب و المصادر البديلة للمعلومات القطاعية منشورات اتحادات الصناعة والمناقشات مع الإدارة أو اللجوء الى المعلومات التى يمكن الحصول عليها من الشركات الأخرى ، ويمكن للأفراد الذين يرغبون فى إعادة الحساب ، وفقا لمبادى المحاسبة المختلفة أن يقوموا بذلك أنفسهم أو باستخدام المعاملات الحسابية المتاحة فى المراجع المحاسبية وغيرها من الكتابات المالية .

ومازال مديرى المنشآت الكبيرة العامة فى فرنسا وألمانيا و اليابان ينظرون الى أن تكلفة الافصاح كبيرة ، ومع ذلك وكما سبق الذكر فإن هناك العديد من الدلائل تدعم الرأي القائل بأن المزايا المتعلقة بسوق رأس المال أكبر من تكاليف الافصاح ، وعلى المديرين فى فرنسا و ألمانيا واليابان والدول الأخرى ذات مستوى الافصاح التقليدي المنخفض أن يأخذوا فى الاعتبار ان اتباع سياسة زيادة الافصاح ستؤدى الى منافع منشآتهم ، كما ان المديرين الذين يقررون اتباع الافصاح المنفتح فى ميادين تهم المستثمرين والمحليين مثل الافصاح القطاعى وتعديلات وتسويات الافصاح سيحصلون على مزايا تنافسية على المنشآت التى تتبع سياسة الافصاح الضيق ، ولعل دراسة التكلفة والعائد للتوسع فى الافصاح على المستوى الدولى ستعطى أدلة هامة فى هذا المجال .

(3) الافصاح القطاعى Segment Disclosures

تـتزايد حاجـة المسـتثمرين والمحللين الى بيانات عن العمليات والنتائج المالـية لقطاعـات الشركة الصناعية والجغرافية ، وعلى سبيل المثال يطالب المحللـون المالـيون باستمرار عرض بيانات قوائم مالية غير مجمعة وبشكل أكـثر تفصيلا عما هى عليه الآن ، وقد وضعت لجنة معايير المحاسبة الدولية مؤخـرا معيارا جديدا بعد المراجعة عن التقرير القطاعى بشكل يعطى إفصاحا أكـثرا تفصـيلا ، وقـد أشـار أيضا الى أن الافصاح وفقا للتوزيع الجغرافى وبحسب نوع المنتج ، كما أصدر معهد المحاسبين المعتمدين اليابانى إرشادات عن التقرير عن المعلومات القطاعية ، ويعمل أيضا العديد من واضعي معايير المحاسبة فى الدول الأخرى على توسيع متطلبات الافصاح القطاعى .

ويعرض الشكل (5/21) تحليل الافصاح القطاعى ، حيث تعطى القائمـة (A) أدلة على الافصاح القطاعى الصناعى . ويبين ان أقصـى توسع للإفصاح كـان فـى منشـآت المملكة المتحدة حيث تفصح منه 33 منشأة عن إيرادات القطاعـات الصناعية والأصول والأرباح . وعلى العكس هناك 16 شركة فقط فـى الولايـات المتحدة تفصح عن إيرادات القطاعات والأصول والأرباح ، 9 منشـآت فرنسـية ومنشـأتان ألمانيـتان و لا أى شركة يابانية ، وعلى عكس ممارسـات المنشـآت البريطانية والأمريكية للإفصاح القطاعى عن الإيرادات والأصـول والإربـاح (بمـا يتمشى مع متطلبات الافصاح القطاعى فى كلا الدولتيـن) ، ولعـل أكثر أشكال الافصاح عن القطاعات الصناعية فى فرنسا وألمانيا واليابان هو الافصاح عن الإيرادات فقط .

الشكل (5/21)

الافصاح القطاعى الجغرافى والصناعى لعدد 200 منشأة

	فرنسا	ألمانيا	اليابان	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة
عدد المنشآت	40	40	40	40	40
(A) قطاعات صناعية :					
- منشآت تفصح عن الإيرادات والأصول والأرباح.	9	2	0	33	16
- منشآت لا تفصح عن كل الإيرادات أو الأصول والأرباح .	4	4	7	2	0
- منشآت لا تفصح عن الأرباح ولكن تفصح عن:					
الإيرادات فقط .	21	31	25	1	0
الأصول فقط .	0	0	0	0	0
الإيرادات والأصول .	1	0	0	0	0
- منشآت تفصح عن بعض المعلومات القطاعية.	35	37	32	36	16
(B) قطاعات جغرافية :					
- منشآت تفصح عن الإيرادات والأصول والأرباح.	12	1	0	34	25
- منشآت لا تفصح عن كل الإيرادات والأصول والأرباح.	1	3	1	2	0
- منشآت لا تفصح عن الأرباح ولكن تفصح عن:					
الإيرادات فقط .	18	31	6	1	0
الأصول فقط .	0	0	0	0	0
الإيرادات والأصول .	3	1	0	0	1
- منشآت تفصح عن معلومات قطاعية أخرى .	34	36	7	37	26

وتوضــح القائمة (B) من الشكل (5/21) أدلة عن عينة من الشركات التى تقــوم بالإفصـــاح عن القطاعات الجغرافية ، ويوضح هيكلا للإفصاح مشابها للقائمة (A) حيث تظهر أن المنشآت البريطانية والأمريكية هى التى تقوم بأكثر بإفصـــاح جغرافى اكثر ، حيث العدد 34 من 40 منشأة فى المملكة المتحدة و 25 منشـــأة مـــن 40 فى الولايات المتحدة ، بحيث تظهر الإيرادات والأصول والأربـــاح بحســب القطاعـــات الجغرافـــية ، وعلى العكس فان نمط المنشآت الفرنســية والألمانية واليابانية هو الافصاح عن الإيرادات للقطاعات الجغرافية فقط .

وتـــدل الأرقـــام فـــى الشكل (5/21) ان كل المنشآت الفرنسية والألمانية واليابانـــية مســتمرة فى النظر الى أن تكلفة الافصاح القطاعى عن الإيرادات أكـــبر من العائد من متطلبات المعلومات المالية التفصيلية ، وينظر أليها على أنهـــا بيانات خاصة وليست للنشر ، وذلك رغما عن تزايد تركيز المستثمرين والمحللين ومنظمى المحاسبة و أسواق الأوراق المالية على طلب البيانات غير المجمعة.

ويعطـــى الشـــكل (5/22) الافصاح فى الهامش وفقا للتقسيم الجغرافى أو الصناعى وذلك عن الإيرادات فى التقرير السنوى لشركة لابينال **Liabinal SA** الفرنسية والألمانية واليابانية ، والغموض حول ما إذا كانت المبيعات الموزعة جغرافيا تشير الى القطاعات الجغرافية المحلية أو الصادرات أو كلاهما .

الشكل (5/22)

الافصاح القطاعى لبيان المبيعات 4.11

زادت المبيعات عن سنة 1995 بنسبة 12.5%

تقسيم المبيعات على المناطق الجغرافية (مليون فرنك فرنسي) :

	1995	1996	نسبة التغير
فرنسا	4.516.6	4659.0	%3.2
خارج فرنسا	5.848.0	6994.2	%19.6
الاجمالى	10.364.6	11.653.2	%12.5

أثر التغير فى مجال الاتحاد (CFCA) : 338.6 حيث :

فرنســـــا	%40.00
أوربا(بما فيها فرنسا)	%43.7
الولايات المتحدة	%10.2
باقى العــالــم	%6.1

تقسيم المبيعات بحسب قطاعات النشاط (مليون فرنك فرنسي)

	1966	النسبة المئوية
توربينات الغاز	2.744.2	%23.5
المعدات الفضائية	1.313.3	%11.3
موصلات	660.2	%5.7
معدات السيارات	6.935.2	%59.5
الإجمالي	11.٦٥٢,٩	%100

(4) الافصاح عن المعلومات المستقبلية

Disclosures of forward - Looking Information

ان الافصاح عن المعلومات التى تعطى نظرة مستقبلية تعتبر هامة بدرجة عالية بالنسبة لاسواق رأس المال فى كل العالم ، ففى السنوات الأخيرة ، ركز طلب المستثمرين لمعلومات أكثر وافضل على الإفصاح عن توقعات الشركة عن المستقبل . وتأخذ جوانب الإفصاح هذه أحد شكلين هما :-

1- تنبؤ مالى Financial Projection

وهى القوائم مالية محتملة تعرض - فى ضوء معرفة واعتقاد الطرف المسئول عنها وفى ظل واحد أو أكثر من الافتراضات النظرية مركز مالى متوقع للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية . ويستند التنبؤ المالى إلى افتراضات محددة يضعها الطرف المسئول عنها تعكس الظروف التى يتوقع وجودها والتصرف الذى يتوقع اتخاذه .

2- التصور المالى Financial Projection

وهى قوائم مالية محتملة تعرض فى ضوء معرفة واعتقاد الطرف المسئولى عنها ، وفى ظل واحدا أو أكثر من الافتراضات النظرية - مركز مالى متوقع للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية ، ويستند التصور المالى إلى افتراضات للطرف المسئول عنه تعكس الظروف التى يتوقع وجودها والتصرف الذى يتوقع اتخاذه حيث تتسم هذه الافتراضات بأنها نظرية أو تخيلية .

فالفرق بين التنبؤ المالى والتصور هو أن التنبؤ المالى يحاول توفير معلومات عما يتوقع وقوعه بالفعل Happen ، فى حين أن التصور المالى قد

يوفـــر معلومات عن نتائج لا يتوقع وقوعها بالضرورة ، وإنما هى فقط يمكن أن تحدث Take Place .

وقـــد خضـــعت التنـــبؤات المالية لمناقشة مكثفة مع الصحفيين بالصحافة المالـــية ، المديريـــن الماليـــن بالشركات SEC المحللين الماليين والمحاسبين وغيرهم ، كما ذكر التوجيه الرابع للأتحاد الأوروبى (EU) أنه يجب أن يعطى التقرير السنوى مؤشرا على تطور المنشأة فى المستقبل ، وكمثال آخر " تطلب بورصـــة طوكـــيو مـــن إدارة الشـــركات المسجلة أن تعطى تنبؤات المبيعات والأربـــاح والـــتوزيعات فـــى التقرير السنوى ونصف السنوى الذى ينشر فى الصحف

وهـــناك حجـــج قوية على كل من الجانبين ، وفيما يلى بعض هذه الحجج حيث يقدم مؤيدوا نشر التنبؤات الحجج التالية :-

1- أن القـــرارات الاســـتثمارية تســـتند للتوقعات المستقبلة ، ومن ثم ، فأن المعلومات المتعلقة بالمستقبل تسهل اتخاذ قرارات افضل .

2- أن التنـــبؤات المالـــية يتم تداولها بالفعل الأن ولكن بصورة غير رسمية وغـــير خاضعة للرقابة ومضللة عادة وغير متاحة بصورة متساوية لكل المستثمرين ، ويجب إخضاع مثل هذه الحالة لمزيد من الرقابة .

3- أن الظروف تتغير الان بصورة سريعة جعلت المعلومات التاريخية غير كافية للتنبؤ .

كما يقدم معارضو نشر التنبؤات الحجج التالية :-

1- لا يمكن لأحد التنبؤ بالمستقبل . من ثم ، فأن هذه التنبؤات المالية – رغم أنها قد تعكس انطباع بالدقة عن المستقبل ستكون خاطئة حتما .

2- أن المـــنظمات سوف تسعى جاهدة لمجرد الوفاء بهذه التنبؤات المنشورة وليس لتحقيق أفضل نتائج ممكنة من وجهة نظر المساهمين .

3- عـــند ثبوت عدم صحة هذه التنبؤات ، فسوف يتم تبادل الاتهامات وربما اتخاذ تصرفات قانونية .

4- أن الإفصاح عن التنبؤات سيكون ضارا بالمنظمة لأنه لن يقدم معلومات كاملة للمستثمرين فقط ، وإنما للمنافسين أيضا(المحليين منهم والخارجين).

وقد تم استخدام اصطلاح المعلومات المستقبلية **Perspective Information** لتشمل كل من التنبؤات والتصورات المالية ، أو بعبارة أخرى فإنها قد تتضمن ما يلي :-

1- التنـــبؤ بـــالدخل والـــربح (أو الخســـارة) وربحية (أو خسارة) السهم ، والإنفاق الرأسمالي وغيرها من البنود المالية .

2- معلومـــات مستقبلية عن الأداء الاقتصادي المتوقع أو أسباب الانخفاض عن التنبؤات في شكل بنود متوقعة، مثل السنة المالية والمبالغ المتوقعة.

3- قائمة خطط الإدارة للعمليات المستقبلية .

ويقـــدم الشـــكل (5/23) الدلـــيل على أن الافصاح عن معلومات النظرة المستقبلية لعدد 200 شركة ، حيث تبين القائمة (A) الشركات التى تفصح عن أهداف وخطط الإدارة وعلى العكس ينصح عدد قليل من المنشآت عن تنبؤات الأربـــاح والذى يتراوح ما بين شركتين فى اليابان و المملكة المتحدة ، والذى يصل الى 11شركة فى ألمانيا ، وأخيرا تبين القائمة (C) أن أغلب المنشآت فى فرنســـا وألمانيا وبريطانيا وأمريكا (وليست اليابان) تفصح عن بدرجة يسيرة عن المعلومات المتوقعة .

الشكل (5/23)

عدد من الشركات التى تفصح عن المعلومات المستقبلية فى التقارير المالية لعامى 1993-1994

	فرنسا	ألمانيا	اليابان	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة
عدد شركات العينة .	40	40	40	40	40
الشركات التى لا تفصح عن المعلومات المستقبلية .	3	0	5	3	0
الشركات التى تعطى إفصاح واحد أو اكثر .	37	40	35	37	40
(A) شركات تفصح عن خطط الإدارة وأهدافها .	29	28	33	25	29
(B) شركات تفصح عن التوقعات :					
الأرباح .	4	11	2	2	3
المبيعات .	7	11	1	1	2
الإنفاق الرأسمالي .	2	6	—	4	22
أخرى .	2	13	—	9	18
تنبؤ واحد على الأقل .	11	22	2	11	31
(C) الشركات التى تفصح قليلا عن المعلومات المتوقعة .	29	36	10	31	36

ويوضـــح الشـــكل (5/24) والشكل (5/25) أشكال الافصاح عن النظرة المســـتقبلية الـــتى يناقشـــها التقرير السنوى لشركة باسف BASFAQ (منشأة ألمانية) ، ويعرض الشكل (5/25) التنبؤ بالمبيعات والأرباح لشركة شـــيرنج (SHIRING AG) (منشأة ألمانية أيضا) . ويوضح الشكلان (5/24) و (5/25) لشـــركتي باســـف وشيرنج نموذجا للإفصاح عن المعلومات التى تعطى نظرة مســـتقبلية للعديـــد من المنشآت الألمانية ، والتى توجد بدرجة أقل فى التقارير السنوية البريطانية والأمريكية وغيرهما من الدول .

الشكل (5/24)

الافصاح المستقبلى لشركة باسف

نظرة عامة :

نحن فى عام 1997 ، والاقتصاد العالمى سيستمر فى التقدم الحثيث ، حيث ارتفع الطلب فـــى ألمانـــيا بما يسمح لنا بالتحسن الإستراتيجي وان نحصل على كل الفرص المتاحة . ونتوقع نموا أكثر لحفظة الأوراق المالية مما يدعم اقتناء التوابع ، ونتوقع زيادة المبيعات لتصبح 29 بليون مارك ونريد ان تتحسن الأرباح نتيجة لذلك .

وســـوف نزيد راس المال ربما بمبلغ 3.8 بليون مارك ، وسوف تكون نفقات البحوث والتطوير أيضا عن مستوى مرتفع ومخطط لها مبلغ 2.00 بليون مارك .

الشكل (5/25)

الافصاح المستقبلى لشركة شيرنج

نظرة عامة 1997 : المبيعات والأرباح تواصل النمو :

توقع آجرايفو AGREVO ان تزيد حصيلة المبيعات فى السوق ككل ، وعلى الرغم من ان الســـبب ناشىء على اقتناء شركة PGS والتى تحقق أثرها الكامل فى عام 1997 ، وبالتالى سوف يستمر ربح العمليات فى النمو .

لقد سمحت بريطانيا بنشر التنبؤات المالية لعدة سنوات كانت النتائج ناجحة إلــى حــد كبــير وهناك بعض الفروق الجوهرية التى توجد بين بيئة الأعمال والبيــئة القانونــية فى كل من الولايات المتحدة وبريطانيا ، ولكن من المحتمل أنهــا ليســت مــن الفــروق التى لا يمكن التغلب عليها إذا ما تم التنسيق مع الأطــراف المهــتمة فــى بريطانيا لخلق مناخ باعث على التنبؤات المتماثلة ، وفــيما يلــى نموذج نمطى لتنبؤ مالى بريطانى وارد فى التقرير الصادر عن إحدى شركات البناء لدعم إصدار أسهم جديدة :-

> لقــد نمــت الأربــاح بصــورة جوهرية على مدى العشر سنوات الأخيرة ، ويثق المديرون فى القدرة على استمرار هذا التوسع ... ورغم أن معدل التوسع سوف يعتمد على مستوى النشاط الاقتصادى فى إنجلترا وايرلندا ، فأن المجموعة مصممة جيدا بما يمكــنها مــن الاســتفادة مــن الفرص التى تعن لها ، وبصفة خاصة فى مجال تنمية العقارات الذى يتوقع الذى يتوقع أن يلعب دورا متزايد الأهمية تو توسع المجموعة فى المستقبل .
>
> وقــد بلغــت الأرباح قبل الضرائب عن نصف السنة المنتهى فى 30 يونيو 1992 مقــدار 402000 جنــيه اســترلينى ، وفى ضوء المعاملات التجارية منذ ذلك التاريخ والمستوى الحالى من المبيعات وإتمام الإنشاءات ، فأن أرباح المجموعة قبل الضرائب عن السنة المنتهية فى 13 ديسمبر 1992 لن تقل عن 960000 جنيه ، ولن يتم سداد توزيعــات عن السنة المنتهية فى 31 ديسمبر 1992 . وفى خلال سنة مالية كاملة – وفى ضوء التنبؤات السابقة ، والتى لا تتضمن أرباح سنة كاملة – فأن مجلس الإدارة – بافتراض وجود معدلات الضرائب الحالية يتجه للتوصية بإجراء توزيعات جملتها 40 % من الأرباح بعد الضريبة ، على أن يسدد جزء منها بنسبة 15% فى نوفمبر 1993 ويسدد الجزء الباقى وقدرة 25% فى يونيو 1994 .

ولكـــن مـــثل هـــذا التنـــبؤ الشفهى العام حين يصدر عن إحدى الشركات الأمريكية يمكن أن يظهر كما يلى :

فـــى ضـــوء عمليـات الترويج التى تخطط لها الشركة فى النصف الثانى من سنة 1993 ، فـــأن صافى دخل هذه الفترة يتوقع أن يتساوى تقريبا مع صافى دخل النصف الأول مـــن سنة 1993 على أن صافى دخل الربع الثالث يتوقع أن يساهم بالجزء الأكبر من صافى دخل النصف الثانى من سنة 1993 .

والســـؤال الـــذى يثار هو ماذا يحدث إذا لم تفى الشركة بتنبؤاتها ؟ ، هل يمكـــن مقاضــــاة الشركة والمراجع ؟ على سبيل المثال ، إذا تصورت الشركة حدوث زيادة فى الأرباح بنسبة 15% وحققت 5 % فقط ، فهل يسمح للمساهم باتخــــاذ أى تصرف قضائى ضد الشركة ؟ هناك بعض الأحكام القضائية التى قدمـــت إرشــــادات فـــى هذا المجال . ففى إحدى القضايا ، تنبأت الشركة بأن المبـــيعات ســـوف تـــزيد بنسبة تتراوح بين 9.8 % وأن الدخل سيزيد بنسبة تـــتراوح بيـــن 5.4 % وفى الجزء الأخير من السنة هبط الطلب على منتجات الشـــركة نتـــيجة لـــركود النشاط وبالتالى انخفضت أرباح الشركة بدلا من أن تـــزداد، وقـــد تم مقاضاة الشركة بسبب الخطأ فى رقم الدخل المتنبأ به ، ولكن المحكمـــة رفضـــت الدعوى فى حيثياتها أن هذه التنبؤات تمثل أفضل تقديرات ممكنة لأناس مؤهلين لا ينقصهم حسن النية .

وقـــد أصدر المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين AICPA قائمة معايير بخصـــوص خدمـــات المحاســـبية المتعلقة بالمعلومات المالية المحتملة . حيث حـــددت هـــذه القائمة الإجراءات ومعايير التقرير المالى التى تتبع عند عرض التنـــبؤات والتصـــورات المالـــية ، وهـــناك جانبان هامان بهذه القائمة يلزمان المحاسبين بتوفير :-

1- ملخص للافتراضات الجوهرية المستخدمة فى التنبؤ .

2- القواعد العامة لعملية عرض هذه التنبؤات .

ولتشــجيع الإدارة على الإفصاح عن هذا النوع من المعلومات ، وضعت SEC قــاعدة أمان Sake Harbor توفر الحماية للمنشأة التى تعرض تنبؤات مالــية غــير صحيحة طالما أنها تعد هذه التنبؤات على أساسا معقول وتفصح عــنها بصــورة صادقة . ومع ذلك فأن الشركات قد وجدت أن هذه القاعدة لا تســرى فــى الواقع العملى ، حيث أنها لا تغطى التقارير الشفهية ولا تحمى الإدارة من الدعاوى القضائية . ونتيجة لذلك فأن الشركات تحجم عن الإفصاح ولذلــك فأن SEC تبحث حاليا عن وسائل لتقوية وتدعيم قاعدة الأمان وعلى الــرغم مــن أن قواعــد الأمان التى وضعتها SEC كان الغرض منها حماية المنشآت التى تقدم تنبؤات مالية بنية حسنة Good Faith فإن هناك جدل واسع حــول كيفــية قــيام SEC أو المحــاكم بتفسير مصطلحات مثل النية الحسنة والافتراضــات المعقولة عندما تؤدى تنبؤات خاطئة إلى تضليل مستخدمى هذه المعلومات .



فهرس

نظرية المحاسبة

(منظور التوافق الدولى)

رقم الإيداع

2004/14473

الترقيم الدولى

I.S.B.N

